

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého majetku a jeho odpisování v obci Smržice

Issue of Long-term Assets and their Depreciation in Smržice Village

Student: Bc. Jana Tomášková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Tomášková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika dlouhodobého majetku a jeho odpisování v obci Smržice**
Issue of Long-term Assets and their Depreciation in Smržice Village

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní reforma veřejných financí a její dopad na legislativu obcí
3. Dlouhodobý majetek obce Smržice
4. Odpisování dlouhodobého majetku v obci Smržice
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Nakladatelství Acha obec účtuje s.r.o., 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2012 – 181 postupů účtování*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 528 s. ISBN 978-80-7263-738-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 26. dubna 2013

A handwritten signature in cursive script, reading "Jana Tomášková", written in dark ink. The signature is positioned above a horizontal dotted line.

Bc. Jana Tomášková

Obsah

1	Úvod	5
2	Účetní reforma veřejných financí a její dopad na legislativu obcí.....	7
2.1	Účetní reforma veřejných financí v České republice.....	7
2.2	Změna účetní legislativy v souvislosti reformou veřejných financí	9
2.3	Legislativa týkající se obcí	12
2.4	Dopad účetní reformy veřejných financí na obec	13
2.5	Obec Smržice	15
3	Dlouhodobý majetek obce Smržice	17
3.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	17
3.2	Dlouhodobý hmotný majetek	19
3.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	21
3.4	Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	22
3.5	Oceňování majetku	23
3.5.1	Způsoby oceňování	23
3.6	Pořízení dlouhodobého majetku	26
3.7	Účetní odpisy dlouhodobého majetku obcí	27
3.7.1	Odpisový plán	29
3.7.2	Způsoby odpisování	31
3.7.3	První použití metody odpisování k 31. 12. 2011	35
3.8	Účtování odpisů	36
3.9	Opravné položky k přechodnému snížení hodnoty dlouhodobého majetku....	37
3.10	Vyřazování dlouhodobého majetku	38
3.11	Analýza dlouhodobého majetku a jeho oceňování v obci Smržice	39
3.11.1	Analýza dlouhodobého majetku v obci Smržice	39
3.11.2	Oceňování majetku v obci Smržice	46
4	Odpisování dlouhodobého majetku v obci Smržice	48
4.1	Úprava účetního software pro použití odpisů	48
4.2	Sestavení odpisového plánu.....	49
4.3	První použití metody odpisování	50

4.4	Dopad „dooprávkování“ dlouhodobého majetku na rozvahu v roce 2011	52
4.5	Odpisování dlouhodobého majetku	54
4.5.1	Hodnocení volby způsobu odpisování	58
4.6	Dopad odpisování majetku na hospodaření obce v roce 2012	58
4.7	Shrnutí.....	60
4.8	Doporučení pro obec Smržice	62
5	Závěr.....	63
	Seznam použité literatury.....	65
	Seznam zkratk	67
	Prohlášení o využití diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Instituce veřejného sektoru a problémy související s jejich strukturou, činnostmi a mechanismem financování se dotýkají velmi širokého okruhu subjektů v České republice. Ovlivňují podnikatele, obchodní společnosti, soukromé neziskové organizace a také jednotlivé osoby. Na základě analýzy a posouzení současného stavu (stavu v roce 2007) účetnictví veřejného sektoru byly Vládou České republiky podniknuty kroky k vytvoření kvalitnějšího účetního systému – účetnictví státu.

V roce 2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu od 1. 1. 2010. Byla tak spuštěna účetní reforma veřejných financí (tzv. reforma účetnictví státu). Stav před touto reformou z hlediska získávání údajů z účetnictví potřebných pro řízení státu neodpovídal mechanismům v členských státech Evropské unie. Zásadní legislativní změny, které byly tímto v roce 2010 zahájeny, zasáhly radikálním způsobem do účetnictví a vykazování všech státních neziskových organizací.

Většina předpisů, které se týkají účetnictví těchto organizací, byla zrušena a nahrazena zcela novými předpisy. Byly zavedeny účetní metody a pojmy, které dosud tyto subjekty nepoužívaly. Nastaly také změny ve způsobu vykazování státních neziskových organizací. Všechny tyto kroky měly vést ke zkvalitnění účetních metod a přiblížení účetnictví veřejné správy sféře podnikatelské.

Problematiku dlouhodobého majetku a jeho odpisování územním samosprávním celkem (obcí) jsem si vybrala, protože právě odpisování majetku bylo jednou z metod, která před reformou nebyla používána. Do roku 2010 majetek účetně odpisovaly pouze příspěvkové organizace.

Cílem této diplomové práce je provést analýzu dlouhodobého majetku obce Smržice a dopadu odpisování majetku na finanční výkazy roku 2011 a 2012. V textu práce je také poukazováno na rozdíly v této problematice u obcí a podnikatelských subjektů.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. Druhá kapitola shrnuje základní změny po výše uvedené reformě a změnu účetní legislativy, uvádí legislativu týkající se obcí a popisuje obci, na které bude aplikována praktická část. Touto obcí je obec Smržice, která se nachází v Olomouckém kraji, v okrese Prostějov.

Třetí kapitola je zaměřena na analýzu dlouhodobého majetku, jeho specifikaci, oceňování, kategorizaci, odpisování a tvorbu opravných položek k přechodnému snížení hodnoty dlouhodobého majetku zejména z obecného pohledu, který vychází ze zákona

o účetnictví, vyhlášky č. 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky a Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky.

Čtvrtá kapitola se týká složité problematiky zavádění metody odpisování a samotného odpisování v obci Smržice. Předmětem zkoumání této praktické části je, jaké měly a mají dopad změny způsobené zavedením metody odpisování na vykazování majetku a hospodaření obce Smržice v letech 2011 a 2012. Na konci kapitoly jsou uvedena doporučení pro obec Smržice.

Při vypracování diplomové práce byla použita metoda analýzy a komparace.

2 Účetní reforma veřejných financí a její dopad na legislativu obcí

Základním předpisem, kterým se řídí účetnictví v České republice všeobecně je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** (dále jen „zákon o účetnictví“). Tento zákon stanoví základní povinnosti účetních jednotek, rozsah vedení účetnictví, obsah účetní závěrky, způsoby oceňování a základní pravidla pro provádění inventarizace.

Do 31. 12. 2009 se účetnictví územních samosprávních celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizačních složek státu řídilo také vyhláškou č. 505/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška dále rozváděla rozsah účetní závěrky, obsahové vymezení položek účetních výkazů výše zmíněných organizací, směrnou účtovou osnovu a některé účetní metody a jejich použití.

Dalšími předpisy, které navazovaly na zákon o účetnictví a vyhlášku č. 505/2002 Sb., byly České účetní standardy č. 501 – 522 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. Tyto standardy byly však Ministerstvem financí ke dni 1. 1. 2010 zcela zrušeny. Důvodem ke zrušení těchto standardů a také vyhlášky č. 505/2002 Sb. byla účetní reforma veřejných financí v České republice.

2.1 Účetní reforma veřejných financí v České republice

Vytvoření účetnictví státu od 1. 1. 2010 bylo schváleno usnesením vlády č. 561 ze dne 23. května 2007. Tímto krokem byla oficiálně zahájena účetní reforma veřejných financí, jejímž cílem je vytvoření podmínek pro zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Vytvoření účetnictví státu směřovalo zejména ke zkvalitnění účetních metod a přiblížení účetnictví podnikatelské sféře. Vytvoření účetnictví státu znamená, že se stát stane konsolidující účetní jednotkou, tzn. všechny podřízené účetní jednotky budou povinny zjišťovat a předkládat určené účetní záznamy ve stanovených termínech a struktuře nově stanoveným způsobem. Záměrem bylo také zachycení informací o potencionálních závazcích (rizicích) a pohledávkách na státní úrovni i na úrovni nižší. Mezi jednotlivé základní principy reformy účetnictví státu patří:

- **princip vytvoření odpovídajících podmínek** – bylo nutné vytvořit soustavu právních, technických a dalších prostředků pro fungování účetnictví státu,
- **princip efektivnosti zvolených prostředků** – rozsah a náročnost ukládaných povinností musí odpovídat přínosu, který získá stát i ostatní uživatelé z informací zobrazených v účetnictví,

- **princip věrnosti zobrazované informace** – základním požadavkem pro věrné zobrazení hospodářské situace státu je správnost (pravdivost) a úplnost zachycení skutečností,
- **princip včasnosti** – zkrácení doby mezi zveřejněním informace a stavem o kterém vypovídá.¹

Dle těchto základních principů mělo být vytvořeno účetnictví státu tak, aby bylo možno zahájit účtování a vykazování na aktuálním principu od výše uvedeného 1. 1. 2010. Právní rámec pro vznik účetnictví státu, resp. pro celou reformu v oblasti veřejných financí, byl vytvořen zákonem č. 304/2008 Sb., který vstoupil v účinnost k 1. 1. 2010 a kterým se mění zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Pro vybrané účetní jednotky, které jsou vyjmenovány v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny), byl také zaveden nový rozsah sestavování účetní závěrky. Zároveň byl spuštěn provoz Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) a vybrané účetní jednotky předávají své účetní záznamy v elektronické podobě do tohoto centrálního systému.

Ministerstvo financí si bylo vědomo všech komplikací spojených se zaváděním změn v oblasti účetnictví, a proto bylo vytvoření účetnictví státu rozfázováno. Fázování bylo nastaveno tak, aby byly rozloženy jednotlivé požadavky na dotčené účetní jednotky do více účetních období. Tabulka 2.1 shrnuje rozfázování účetní reformy pro municipální (obecní) účetní jednotky.

¹ VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Příloha k usnesení vlády ze dne 23. 5. 2007 č. 561*. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007_priloha.pdf

Tab. 2.1 *Fáze účetní reformy a její naplňování pro municipální účetní jednotky*

Etapa	Problematika	První plnění povinností (nejzazší termín)
A0	Změna směrné účtové osnovy	1. 1. 2010
A1	Nové části a vzory účetní závěrky	20. 7. 2010
A2	Nové metody a postupy účtování	20. 7. 2010
A3	Účtování na podrozvahových účtech	V průběhu let 2010 a 2011
A4	Předávání účetních záznamů	Dnem 20. 7. 2010
B	Odpisování majetku a tvorba opravných položek (s výjimkou pohledávek)	Poprvé 31. 12. 2011
C	Předávání statistických dat	Poprvé v červenci 2012
D	Konsolidace – sestavení účetních výkazů za Českou republiku	Předpoklad změny – v roce 2014 za rok 2013
E1	Ocenění majetku 1 Kč	Nejpozději do 1. 1. 2012
E2	Ocenění majetku reálnou hodnotou	Nejpozději do 31. 12. 2011

Zdroj: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_rozfazovani_vytvoreni_ucetnictvi.html

2.2 Změna účetní legislativy v souvislosti reformou veřejných financí

I po účetní reformě veřejných financí zůstává základním předpisem, kterým se řídí účetnictví státních neziskových organizací **zákon o účetnictví**. Tento zákon však prošel změnami a byl naposledy novelizován v druhé polovině roku 2012. V § 1 odst. 3 zákona byly vyjmenovány vybrané účetní jednotky, kterými jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionu soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Změna nastala také ve vymezení účetních jednotek, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Dříve mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, organizační složky státu a příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne zřizovatel. Stav k 1. 1. 2013 je takový, že účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést pouze příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou po rozhodnutí jejich zřizovatele. Změna také nastala v rozsahu sestavování účetní závěrky. Účetní závěrku vybraných účetních jednotek tvoří (§ 18 odst. 1 zákona o účetnictví):

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, pokud překročí k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období kritéria

uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2 (aktiva celkem více než 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč).

Vyhláška č. 505/2002 Sb., byla nahrazena **vyhláškou č. 410/2009 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. **Některými vybranými účetními jednotkami jsou výše zmíněné vybrané účetní jednotky kromě zdravotních pojišťoven.** Vyhláška stanovila rozsah a vedení účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, výsledku hospodaření, přílohy, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a závazný vzor částí účetní závěrky. Vyhláškou byly zavedeny dosud nepoužívané účetní metody jako odpisování dlouhodobého majetku, tvorba opravných položek k majetku, tvorba opravných položek k pohledávkám, tvorba účetních rezerv a ocenění reálnou hodnotou. Nabyla účinnosti k 1. 1. 2010, byla již několikrát novelizována a je podstatně rozsáhlejší než původní vyhláška č. 505/2002 Sb. Předmětem úpravy a působnosti navazuje na změny zákona o účetnictví.

České účetní standardy (dále jen „ČÚS“) č. 501 – 522 byly zrušeny a nové standardy pro některé vybrané účetní jednotky jsou v návaznosti na ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví vypracovávány postupně a jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí. Ministerstvo financí tyto standardy vydává pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. K 1. 1. 2013 byly ve Finančním zpravodaji zveřejněny tyto standardy:

- 701 – Účty a zásady účtování na účtech,
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- 703 – Transfery,
- 704 – Fondy účetní jednotky,
- 705 – Rezervy,
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,
- 707 – Zásoby,
- 708 – Odpisování dlouhodobého majetku,
- 709 – Vlastní zdroje,
- 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Tab. 2.2 *Přehled vydaných standardů a jejich vývoj*

Stav k 31. 12. 2009	Stav k 1. 1. 2010	Stav k 1. 1. 2011	Stav k 1. 1. 2012	Stav k 1. 1. 2013
České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů – ČÚS pro ÚSC, PO, SF a OSS č. 501 – 522. Ke dni 1. 1. 2010 byly zrušeny	České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.			
	ČÚS č. 701 - 704	ČÚS č. 701 - 708		ČÚS č. 701 - 710
	701 – Účty a zásady účtování na účtech (novelizace – účinnost od 1. 1. 2012)			
	702 – Otevírání a uzavírání účetních knih (novelizace – účinnost od 31. 12. 2010)			
	703 – Transfery	703 – Transfery (nové znění)	703 – Transfery (novelizace – účinnost od 1. 1. 2012)	
	704 – Fondy účetní jednotky (novelizace – účinnost k 1. 1. 2013)			
	705 – Rezervy			
	706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek (novelizace – účinnost od 1. 1. 2012 a 1. 1. 2013)			
	707 – Zásoby (novelizace – účinnost od 1. 1. 2012 a 1. 1. 2013)			
	708 – Odpisování dlouhodobého majetku (novelizace – účinnost od 31. 12. 2011)			
			709 – Vlastní zdroje	
			710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek	

Zdroj: Vlastní zpracování

Součástí ČÚS č. 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih je tzv. převodový můstek, podle kterého účetní jednotky převedly konečné zůstatky aktiv a pasiv vykázaných v rozvaze k 31. 12. 2009 na počáteční stavy položek aktiv a pasiv k 1. 1. 2010.

Dalšími předpisy, které upravují účetnictví některých vybraných účetních jednotek, jsou:

- **vyhláška č. 270/2009 Sb.**, o inventarizaci majetku a závazků,
- **vyhláška č. 449/2009 Sb.**, o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávních celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti (nahradila vyhlášku č. 16/2001 Sb.); tato vyhláška upravuje finanční výkazy, doplňující údaje a jejich způsob a termíny předkládání,
- **vyhláška č. 383/2009 Sb.**, o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (správcem systému je Ministerstvo financí).

Od 1. 1. 2012 je ve vyhlášce č. 383/2009 Sb. **nový § 3a**, který ukládá vybraným účetním jednotkám pro účely monitorování a řízení veřejných financí předkládat tzv. **Pomocný analytický přehled**. Tento přehled obsahuje údaje o stavech na vybraných účtech účtové osnovy – rozsah jednotlivých částí analytického přehledu je uveden v příloze k vyhlášce č. 383/2009 Sb. Pomocný analytický přehled nepředávají obce, jejichž počet obyvatel je k 1. 1. 2012 nižší než 3 000, dobrovolné svazky obcí, zdravotní pojišťovny a příspěvkové organizace, u kterých je zřizovatelem obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí, které mají netto hodnotu celkových aktiv pod 100 mil. Kč alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících období. V roce 2013 mělo dojít k rozšíření počtu předávajících municipálních účetních jednotek (jimiž se rozumí územní samosprávné celky a příspěvkové organizace, které zřizují). Na podzim roku 2012 vydalo Ministerstvo financí sdělení o zachování původních hranic a k rozšíření nedošlo.

2.3 Legislativa týkající se obcí

Základním právním předpisem, který upravuje existenci obcí je **zákon č. 128/2000 Sb.**, o obcích. Tento zákon stanovuje postavení obcí, území obcí a jejich změny, samostatnou působnost obcí, orgány obcí, hospodaření obcí atd.

Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů a je součástí vyššího územního samosprávního celku, kterým je kraj. Obec je veřejnoprávní korporací, právnickou osobou a má vlastní majetek. Tento majetek musí být účelně a hospodárně využíván v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonem vymezené působnosti. V obci musí být vedena evidence majetku. Obec může pro výkon samostatné působnosti zakládat a zřizovat právnické osoby, organizační složky obce bez právní subjektivity a příspěvkové organizace.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávních celků, jimiž jsou i obce. Stanoví pravidla pro hospodaření s finančními prostředky územních samosprávních celků. Finanční hospodaření obcí se řídí **ročním rozpočtem a rozpočtovým výhledem**. Rozpočtový výhled je pomocným nástrojem obce a obsahuje souhrnné základní údaje o příjmech a výdajích, zejména o dlouhodobých závazcích a pohledávkách, finančních zdrojích a potřebách dlouhodobě realizovaných záměrů. Příjmy rozpočtu obce tvoří například příjmy z vlastního majetku a majetkových práv, příjmy z výsledků vlastní

činnosti, dotace z rozpočtu kraje atd. Výdaje rozpočtu obce tvoří výdaje na vlastní činnost obce, výdaje spojené s výkonem státní správy, úhrady úroků atd.

Další vyhláškou, kterou se řídí obce je **vyhláška č. 323/2002 Sb.**, o rozpočtové skladbě. Rozpočtová skladba je systematické uspořádání příjmů a výdajů podle určitých jednotných kritérií. Toto uspořádání je závazné a slouží v procesu sestavování, schvalování, plnění a kontrolování částí státního rozpočtu i rozpočtu jako celku. Úkolem rozpočtové skladby je především stanovení obsahové náplně jednotlivých položek příjmů a výdajů rozpočtu a určení odpovědnosti za jejich plnění, poskytování informací o plánovaných a skutečných příjmech a výdajích rozpočtové soustavy, zabezpečení porovnatelnosti jednotlivých údajů v čase a umožnění sumarizace údajů stejného druhu z různých rozpočtů.

Audit veřejného sektoru lze rozdělit na tři části, kterými jsou přezkoumání hospodaření obcí, audit obcí a výkonnostní audit. Přezkoumání hospodaření je prováděno auditory nebo pracovníky krajských úřadů a stalo se nejrozšířenějším typem auditu. Přezkoumání hospodaření a finanční kontrola se provádí na základě těchto předpisů:

- **zákon č. 420/2004 Sb.**, o přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků a dobrovolných svazků obcí,
- **zákon č. 320/2001 Sb.**, o finanční kontrole ve veřejné správě.

Audit obcí se oproti přezkoumání hospodaření opírá o principy **zákona č. 93/2009Sb.**, o auditorech a komoře auditorů a je prodloužením přezkoumání hospodaření obce. Výkonnostní audit je prováděn tehdy, pokud chce obec demonstrovat občanům efektivní a hospodárné využívání veřejných prostředků. (Nováková, 2011)

Obce nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

2.4 Dopad účetní reformy veřejných financí na obec

Jednou ze zásadních změn, která byla v rámci reformy účetnictví státu provedena, bylo vynětí územních samosprávních celků a dobrovolných svazků obcí (a tedy i obcí) z možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Účetní jednotky, které vedly účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohly například spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, sestavit účtový rozvrh, ve kterém budou uváděny pouze účtové skupiny, nebyly povinny účtovat o rezervách a opravných položkách, což naopak účetnictví v plném rozsahu vyžaduje (§ 13a zákona o účetnictví).

Od roku 2010 dochází také k rozšíření struktury výnosů a nákladů v účtové osnově obcí. Účty výnosů a nákladů tvoří samostatný výkaz zisků a ztrát – nejsou již zúčtovávány

do rozvahy. Struktura účtů výnosů a nákladů je shodná jak pro hlavní činnost (činnost pro kterou byla obec zřízena), tak i pro činnost hospodářskou (činnost doplňková, podnikatelská). Ze značné části došlo ke změně směrné účtové osnovy i v oblasti rozvahových účtů.

Došlo také **ke změně a zavedení „nových“ účetních metod**. Jedná se o změny a zavedení metod, které obce dosud nepoužívaly. – jsou jimi účtování nedokončené výroby a výrobků, aktivace dlouhodobého majetku a zásob, tvorba opravných položek k pohledávkám a majetku, odpisování, oceňování majetku reálnou hodnotou, účtování a tvorba rezerv, kurzové rozdíly a časové rozlišení výnosů a nákladů.

Metoda účtování nedokončené výroby a výrobků není nová – účty nedokončené výroby a výrobků se objevovaly v účtové osnově již před 31. 12. 2009, ale obce se zpravidla touto problematikou nezabývaly (nebyly důsledně sledovány náklady a výnosy v časové souvislosti a nebyly vytvořeny účty v hlavní činnosti). Tato problematika se týká zejména malých obcí, které mají např. zásoby dosud neprodaného vytěženého dřeva, likvidují stavební odpad a následně jej prodávají nebo dojde k vydání vlastních publikací, kalendářů, pohledů.

Smyslem účetní metody aktivace dlouhodobého majetku a zásob je podchycení případů, kdy dochází u obcí k vytváření určitých aktiv ve vlastní režii – jedná se o aktivaci dlouhodobého majetku, aktivace zásob nebo také aktivace vnitropodnikových služeb.

V souvislosti s prvním použitím a změnou metod obce účtovaly o **tzv. oceňovacích rozdílech při změně metody**. O těchto rozdílech se účtuje, protože použití metody v minulých letech by znamenalo ovlivnění určitých finančních veličin. Proto je výsledek hospodaření, kterého by bylo dosaženo v minulých letech díky použití dané metody vypořádán proti vlastním zdrojům. V letech 2009 až 2011 bylo o oceňovacích rozdílech při změně metody účtováno u všech „nových“ metod. Například v případě metody odpisování tak bylo v roce 2011 provedeno tzv. dooprávkování majetku – oprávky dopočtené u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku k 31. 12. 2011 byly v účetnictví zachyceny na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a současně ve prospěch příslušného účtu opravek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. V následujících běžných obdobích se dopad metod projevil již ve výnosech a nákladech. (Schneiderová, 2010)

2.5 Obec Smržice

Obec **Smržice** se nachází v Olomouckém kraji, nedaleko okresního města Prostějov. Výměra katastru obce činí přibližně 12,56 km². Počtem osob (1650 obyvatel) je největší obcí okresu Prostějov. Starostkou obce je Ing. Hana Lebedová, místostarostou Ing. Jan Prášil. Obec má své internetové stránky www.smrzice.cz.

Obr. 2.1 *Znak obce Smržice*



Zdroj: www.smrzice.cz

V rámci přenesené působnosti jsou Smržice obcí s rozšířenou působností. Přenesenou působnost je možné charakterizovat tak, že obec podle platných předpisů pomáhá státu ve výkonu jeho pravomocí a působností. Na obecním úřadě je tak vedena matrika, evidence obyvatel, správa poplatků, odpadové hospodářství, bytový fond. V roce 2011 zdejší matriční úřad ukončil přijímání žádostí o nové občanské průkazy a podávání žádostí bylo přesměřováno na Městský úřad v okresním městě Prostějov. V majetku obce je také veden dlouhodobý majetek Základní školy a mateřské školy Smržice, která je příspěvkovou organizací a obec je jejím zřizovatelem. Pro vedení účetnictví je používán softwarový program společnosti **GORDIC spol. s r. o.**

Účetní závěrku obce tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Přehledy o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu nejsou sestavovány – roční úhrn čistého obrátu k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející období je menší než 80 mil. Kč. Obcí není sestavován ani Pomocný analytický přehled (obec nemá více jak 3 000 obyvatel). Přezkoumání hospodaření, jehož předmětem jsou údaje o ročním hospodaření, které jsou součástí závěrečného účtu, provádí v obci Smržice Krajský úřad Olomouckého kraje prostřednictvím pověřeného kontrolora.

Obec je samostatně spravována obecním zastupitelstvem, dalšími orgány obce Smržice jsou kontrolní výbor, finanční výbor, starosta obce, obecní úřad a zřízené komise - životního prostředí, stavební, sociální a sportovně kulturní komise (které jsou orgánem obce proto, že obec Smržice je obec s přenesenou působností).

Obecní zastupitelstvo obce Smržice má vzhledem k počtu obyvatel 9 členů. Rozhoduje například ve věcech, které patří do oblasti samostatné působnosti obce a je mu vyhrazeno schvalovat program rozvoje obce, rozpočet obce, závěrečný účet a účetní závěrku, která je sestavena k rozvahovému dni, vydává obecně závazné vyhlášky obce atd. Zastupitelstvo také volí z řad svých členů starostu a místostarostu.

Kontrolní a finanční výbor musí být v obci zřízeny vždy a jsou tříčlenné. Náplní činnosti kontrolního výboru je kontrola plnění usnesení zastupitelstva obce, dodržování právních předpisů ostatními výbory a obecním úřadem popřípadě dalšími úkoly. Úkolem finančního výboru je zejména kontrola hospodaření s majetkem a finančními prostředky obce.

V současnosti (od roku 2009) zde probíhá výstavba hloubkové kanalizace, která má být podle plánu ukončena v roce 2013. V souvislosti s dokončením výstavby se zvýší hodnota dlouhodobého majetku.

3 Dlouhodobý majetek obce Smržice

Obsahem této kapitoly je vymezení dlouhodobého majetku a dalších pojmů, které souvisí s oceněním, pořízením a následným opotřebením tohoto majetku u obcí a analýza dlouhodobého majetku obce Smržice.

Dlouhodobý majetek řadíme do aktiv a v účetnictví některých vybraných účetních jednotek (tzn. i u obcí) jej evidujeme stejně jako u podnikatelských subjektů v účtové třídě 0 - Dlouhodobý majetek.

Základními charakteristikami dlouhodobého majetku u všech typů účetních jednotek jsou:

- dlouhodobost jeho používání,
- jeho postupné opotřebování,
- výdaje na pořízení tohoto majetku musí překročit určitou stanovenou výši (pro jeho zařazení).

Pod dlouhodobý majetek jsou zahrnovány takové složky majetku účetní jednotky, které se používají zpravidla déle než jeden rok a které v průběhu činnosti účetní jednotky nemění svou formu, ale většina dlouhodobého majetku se postupně opotřebovává. V rozvaze je dlouhodobý majetek členěn do tří základních skupin – dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Z hlediska účetní legislativy je dlouhodobý majetek některých vybraných jednotek upraven **zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb.** a Českými účetními standardy č. 701 až 708, a to zejména účetními standardy **č. 703** – Transfery, **č. 708** – Odpisování dlouhodobého majetku, **č. 709** – Vlastní zdroje a standardem **č. 710** – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek (ČÚS 709 a 710 jsou účinné od 1. 1. 2013).

3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je majetek nehmotného charakteru s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jehož ocenění převyšuje 60 000 Kč. Dobou použitelnosti se v tomto případě rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou zejména (§ 14 vyhl. č. 410/2009 Sb.):

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, což jsou takové výsledky a software, které jsou buď vytvářeny vlastní činností k obchodování s nimi, anebo jsou nabyty od jiných osob,
- ocenitelná práva, jimiž jsou předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti,
- povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění,
- preferenční limity, jimiž jsou zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění.

Za dlouhodobý nehmotný majetek je považováno i **technické zhodnocení** dlouhodobého nehmotného majetku, pokud jeho ocenění převyšuje částku 60 000 Kč a k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém není účtováno jako o majetku, nebo technické zhodnocení drobného dlouhodobého majetku. Pro zachycení nákladů spojených s technickým zhodnocením v průběhu jednoho účetního období je používán účet číslo 044 – Uspořádací účet technického zhodnocení DNM. Tento účet obsahuje v průběhu období ocenění plnění, která nedosahují částky 60 000 Kč, ale na konci období mohou tuto podmínku splnit. V tom případě je majetek nejpozději k rozvahovému dni zaúčtován do příslušné položky majetku. Pokud není dosažena hranice 60 000 Kč, je plnění zaúčtováno do nákladů. Ke splnění podmínek může dojít za určitého předpokladu v následujících obdobích – potom je nejpozději k rozvahovému dni technické zhodnocení zaúčtováno na účet 041 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek, je také zařazen **ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**, což je majetek, který není zařazený do žádné jiné položky dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši ocenění.

Věci, které vzniknou při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, jako jsou prototypy, modely a vzorky, pokud nejsou vyřazeny v důsledku prodeje nebo likvidace, se zaúčtují na příslušný majetkový účet.

Ve **vyhlášce č. 410/2009 Sb.** jsou dále vyjmenovány položky, **které se nepovažují za dlouhodobý nehmotný majetek**. Nejsou jím znalecké posudky, průzkumy trhu, plány

rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. O dalších vyjmenovaných položkách (technické audity, energetické audity atd.) může účetní jednotka rozhodnout, že nebudou účtovány jako dlouhodobý nehmotný majetek.

K účtování dlouhodobého nehmotného majetku jsou vyhrazeny účty účtové skupiny **01 – Dlouhodobý nehmotný majetek**. K účtování jsou používány tyto účty – 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, 013 – Software, 014 – Ocenitelná práva, 015 – Povolenky na emise a preferenční limity, 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek, jak již jeho název napovídá, je majetek hmotné povahy, který se člení na majetek odpisovaný a neodpisovaný.

Neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek je účtován v účtové skupině 03 a jsou jím pozemky a kulturní předměty. Účet 031 - Pozemky, obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Kulturními předměty, které jsou účtovány na účtu 032 – Kulturní předměty se rozumí zejména movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla a obdobné věci včetně souborů tohoto majetku.

Odpisovaným dlouhodobým majetkem, který je účtován ve skupině 02, jsou stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů a ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

Stavbami jsou bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti (§ 14 odst. 3 vyhl. č. 410/2009):

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla,
- otvírky nových lomů, pískoven a hnilišť,
- technické rekultivace,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
- nemovité kulturní památky,
- technické zhodnocení majetku, ke kterému mají účetní jednotky vlastnické právo, anebo majetku státu nebo územních samosprávních celků, se kterým účetní jednotky hospodaří, jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000 Kč,

- technické zhodnocení nemovité kulturní památky a církevní stavby, pokud není známa její pořizovací cena, ve výši 1 Kč.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí jsou samostatné movité věci a soubory majetku, které charakterizuje samostatně technicko – ekonomické určení, doba použitelnosti delší než jeden rok a ocenění převyšující 40 000 Kč. Dále jsou to také předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky.

Pěstitelské celky trvalých porostů obsahují ovocné stromy a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře a hustotě určené vyhláškou č. 410/2009 Sb. a trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Do kategorie ostatního dlouhodobého majetku patří dospělá zvířata, a to bez ohledu na výši jejich ocenění. Dále sem patří ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části nakoupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickými průzkumy, a to bez ohledu na výši ocenění a také technické zhodnocení dlouhodobého majetku, který není kulturním předmětem ani pěstitelským celkem trvalých porostů.

Dlouhodobým hmotným majetkem je podobně jako u nehmotného majetku **technické zhodnocení** dlouhodobého nebo drobného hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40 000 Kč. Plnění, jejichž ocenění je nižší než tato částka a u kterých je možné, že v průběhu účetního období splní podmínky pro technické zhodnocení, jsou vedeny na účtu 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení DHM. Při nesplnění podmínek nebo v případě předpokladu splnění podmínek pro uznání v následujících obdobích je postupováno obdobně jako u dlouhodobého nehmotného majetku.

Pro dlouhodobý hmotný majetek jsou v účtové osnově vyhrazeny účty 021 – Stavby, 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů, 029 – Ostatní dlouhodobý majetek.

Dlouhodobý majetek musí být před začátkem používání veden na účtech účtové skupiny 04 jako nedokončený dlouhodobý hmotný nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem (dochází k jejich zaúčtování na výše uvedené majetkové účty) se stávají pořizované věci až okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).

Z výše uvedeného vyplývá **rozdíl ve vymezení dlouhodobého majetku u obcí** (a také ostatních některých vybraných účetních jednotek) **a podnikatelských subjektů** – a to u dlouhodobého nehmotného majetku v případě hranice jeho ocenění ve výši 60 000 Kč a hranice ocenění samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí ve výši 40 000 Kč. Podnikatelské subjekty mají tuto hranici stanovenou jen pro účely výpočtu daňových odpisů v zákoně č. 586/1993 Sb., o daních z příjmů. V účetnictví je pro ně v rámci ocenění majetku rozhodující hranice, kterou si sami určí vnitřním předpisem. U technického zhodnocení dlouhodobého majetku (nehmotného i hmotného) je pak v zákoně o daních z příjmů uvedena pouze jedna hranice – 40 000 Kč, která je u podnikatelských subjektů využívána i v účetnictví.

Jak do dlouhodobého nehmotného majetku, tak do dlouhodobého hmotného majetku patří drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Tomuto majetku je v diplomové práci věnována samostatná kapitola 3.4. Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

3.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek představuje podskupinu finančního majetku, která je vzhledem k časovému hledisku držby, vypořádání, splatnosti či inkasa tohoto majetku zařazena do dlouhodobého majetku. Je to majetek, u kterého je doba splatnosti delší než jeden rok nebo majetek, který má účetní jednotka v držení za určitým účelem.

Dle **vyhlášky č. 410/2009 Sb.**, jsou dlouhodobým finančním majetkem některých vybraných účetních jednotek (§ 17 odst. 1 vyhl. č. 410/2009 Sb.):

- majetkové účasti v osobách s rozhodujícím a podstatným vlivem, což jsou účasti, které účetní jednotka určila k držení a výkonu majetkových práv,
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti, kterými jsou zejména dluhové cenné papíry, u nichž má účetní jednotka záměr a předpoklad držet je do splatnosti,
- dlouhodobé půjčky,
- termínované vklady dlouhodobé – obsahují zejména vklady s dobou splatnosti delší než jeden rok, vkladové listy a depozitní certifikáty,
- ostatní dlouhodobý finanční majetek, který obsahuje finanční majetek, který nepatří do předešlých čtyř majetkových skupin.

Dlouhodobý finanční majetek v průběhu jeho pořizování je zachycen na účtu 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

3.4 Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Drobný dlouhodobý majetek představuje samostatnou kategorii majetku. Je to proto, že u tohoto majetku přesahuje doba upotřebitelnosti jeden rok, ale jeho ocenění je pod hranicí pro zařazení do dlouhodobého majetku. V případě drobného majetku u některých vybraných jednotek je stanovena i dolní hranice pro zařazení do drobného majetku a tento majetek je účtován v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek.

Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Do drobného dlouhodobého nehmotného majetku obec řadí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, ale jehož ocenění přesahuje částku 7 000 Kč, avšak nepřesáhne částku 60 000 Kč.

Tento majetek se při pořízení vyúčtuje na vrub účtu 018 – Drobný dlouhodobý majetek a ve prospěch účtu 078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku. Další účetní operací je zachycení pořizovací ceny tohoto majetku jako provozní výdaj a zaúčtování na vrub nákladového účtu, jímž byl v roce 2010 a 2011 účet 518 – Ostatní dlouhodobý majetek, od roku 2012 je používán účet 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Drobný dlouhodobý hmotný majetek obsahuje movité věci, případně jejich soubory se samostatným technicko – ekonomickým určením, u kterých je doba použitelnosti také delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší, ale nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. jsou v § 14 uvedeny předměty, které jsou za drobný dlouhodobý majetek považovány vždy – jsou to:

- předměty z drahých kovů, pokud nejsou samostatnými movitými věcmi a to bez ohledu na výši pořizovací ceny a
- předměty pořízené formou finančního leasingu, případně převzaté bezúplatně, u kterých ocenění podle zákona o účetnictví nepřesahuje částku 40 000 Kč.

Při pořízení se drobný dlouhodobý hmotný majetek hradí opět z provozních prostředků a účtuje se na vrub účtu 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek a ve prospěch účtu 088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému majetku. Pořizovací cena při nákupu zachycena v roce 2010 a 2011 na nákladovém účtu 501 – Spotřeba materiálu v roce 2012 pak opět na účtu 558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku.

Obec může vnitřním předpisem snížit spodní hranice. Pokud tak rozhodne a bude vést ještě některý dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek v pořizovací ceně pod hranicemi 7 000 a 3 000 Kč, zaúčtuje tento majetek také na účet 018 nebo 028. V případě, že bude naopak ve vnitřním předpise uvedeno, že se stanovená hranice nebude snižovat, použije účetní jednotka pro účely zachycení majetku, který je v ocenění nižším, než jsou uvedené spodní hranice podrozvahové účty **901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek** a **902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek**. Pořizovací cena je u tohoto majetku účtována do nákladů. (Nováková, 2011)

3.5 Oceňování majetku

Pojem oceňování majetku a závazků je možné definovat jako určování (zjišťování) hodnoty (ceny) majetku a závazků. Ocenění je důležitou součástí obsahu účetní informace o příslušné položce majetku. Způsob ocenění majetku, který účetní jednotka (obec) zvolí, ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv v rozvaze.

Způsoby oceňování jsou upraveny ve čtvrté části zákona o účetnictví. Ustanovení, které se týkají oceňování majetku a závazků jsou obsaženy v § 24 až 28. Účetní jednotky jsou povinny ocenit majetek a závazky (§ 24 odst. 2 zákona o účetnictví):

a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle paragrafu 25 zákona o účetnictví,

b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.

Vyhláška 410/2009 Sb. upravuje oceňování dlouhodobého majetku zejména v § 55, kde jsou vymezeny náklady související s jeho pořízením a v § 71, který se týká metody oceňování souboru majetku.

Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat ocenění v účetních knihách.

3.5.1 Způsoby oceňování

Základními způsoby oceňování je oceňování pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, vlastními náklady a reálnou hodnotou. Všechny tyto způsoby se úzce váží ke způsobu pořízení majetku.

Pořizovací cena

Pořizovacími cenami se oceňuje hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností a dále podíly, cenné papíry a deriváty.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady, které s jeho pořízením souvisí. Náklady, které s pořízením dlouhodobého majetku souvisí a které ne (nemohou být započítány do ocenění majetku), jsou vymezeny v **§ 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb.** Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a hmotného majetku a technického zhodnocení jsou tak až do uvedení majetku do užívání zejména náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky atd.), odvody za dočasně nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky s tímto související, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, zařízení staveniště, clo, dopravné, montáž, umělecká díla tvořící součást stavby, licence, patenty, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové stavby, poplatky makléřům, poradcům a burzám při nákupu cenných papírů a podílů a další.

Do pořizovací ceny majetku nemůžou být zahrnuty náklady na opravy a údržbu. Opravami jsou odstraňovány účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození a majetek je tak uváděn do předchozího či provozuschopného stavu. Jako údržba je chápána soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a je přecházeno poruchám a drobným závadám. Dalšími náklady, které nelze zahrnout do pořizovací ceny jsou kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, náklady na zaškolení pracovníků, náklady na biologickou rekultivaci, úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů atd.

Ocenění majetku se také zvyšuje o technické zhodnocení, které je na něm provedené a k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. Technické zhodnocení majetku však musí převýšit stanovenou částku, a tou je u nehmotného majetku 60 000 Kč a u hmotného majetku 40 000 Kč (viz podkapitola 3.1 a 3.2 této diplomové práce).

Ocenění dlouhodobého nehmotného, dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci, která je poskytnuta na pořízení dlouhodobého majetku. Dotace je přiřazena k příslušnému majetku a je časově rozlišována prostřednictvím výnosového účtu 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí

z transferu na konci účetního období současně s účtováním odpisu majetku do nákladů (viz podkapitola 3.8 této diplomové práce).

U podnikatelských subjektů na rozdíl od obcí poskytnuté dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **snižují pořizovací cenu majetku.**

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací je dle § 25 zákona o účetnictví cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tímto způsobem se oceňuje zejména dlouhodobý hmotný majetek, který účetní jednotka nabude darováním, dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je u něj reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady a dlouhodobý hmotný majetek, který byl nově zjištěný a v účetnictví dosud nebyl zachycen – např. inventarizační přebytek.

Podle § 25 odst. 6 zákona o účetnictví se reprodukční pořizovací cena nepoužije v případech bezúplatné změny příslušnosti hospodařit s majetkem státu, svěření majetku do správy podle zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, výpůjčky a bezúplatného převodu nebo přechodu mezi vybranými účetními jednotkami. **Při ocenění majetku je v těchto případech navázáno na výši oceněný vybrané účetní jednotky, která o tomto majetku účtovala naposledy** (toto ustanovení vstoupilo v účinnost 1. 9. 2012 v souvislosti s novelou zákon a o účetnictví).

Vlastní náklady

Těmito náklady se rozumí přímé náklady, které účetní jednotka vynaloží na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k jiným činnostem, vymezených v souladu s účetními předpisy. Jsou to tedy náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastní činností. Jedná se například o náklady na spotřebu materiálu, náklady na mzdy pracovníků, náklady režijního charakteru apod.

Reálná hodnota

Reálnou hodnotou se u vybraných účetních jednotek oceňuje majetek určený k prodeji s výjimkou zásob (§ 27 odst. 1 písm. h). Podle § 27 zákona o účetnictví se jako reálná hodnota použije:

- tržní hodnota, kterou se rozumí hodnota vyhlášena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu, který je obdobný regulovanému trhu,

- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo znaleckým posudkem, pokud není tržní hodnota k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu, přičemž metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení k tržní hodnotě,
- ocenění, které je stanovené podle zvláštních právních předpisů pokud nelze postupovat podle dvou výše uvedených postupů, tzn. nelze reálnou hodnotu stanovit jako tržní, kvalifikovaným odhadem nebo znaleckým posudkem.

Zákon o účetnictví uvádí ještě jeden způsob ocenění, a tím je ocenění kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb, v případě, že není známa jejich pořizovací cena. **Tento majetek se ocení v částce 1 Kč.** Ocenění tohoto majetku se nezvyšuje o provedené technické zhodnocení.

3.6 Pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek může obec účtovat na konkrétních účtech a k datu účetní závěrky vykazovat v rozvaze, pokud byl majetek již zařazen do užívání. Do této doby je majetek evidován na účtech účtové skupiny 04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek. Na těchto účtech jsou zachyceny všechny náklady spojené s pořízením. Tento postup se týká všech způsobů pořízení majetku u vybraných účetních jednotek – pořízení dodavatelským způsobem (nákupem), vytvoření vlastní činností, bezúplatného převodu nebo daru a převodu podle právních předpisů.

Pořízení dodavatelským způsobem

Při pořízení dlouhodobého majetku dodavatelským způsobem je cena pořízení spolu s vedlejšími náklady (pořizovací cena) zachycena na účtech pořízení dlouhodobého majetku souvztažně se závazkovým účtem 321 – Dodavatelé nebo při přímé úhradě s účtem 261 – Pokladna. Po zaúčtování veškerých pořizovacích nákladů je majetek převeden do užívání na příslušné majetkové účty.

Pořízení vlastní činností

U tohoto způsobu pořízení je účtováno o tzv. aktivaci. Jde o převedení výkonů provedených ve vlastní režii účetní jednotky do jejich aktiv. V účetnictví jsou nejprve zachyceny veškeré vynaložené náklady, jako jsou náklady na spotřebu materiálu, energii, další náklady režijního charakteru, poddodávky atd. Tyto částky jsou zachyceny na nákladových účtech účtové třídy 5 – Náklady, po dokončení majetku vlastní činností jsou převedeny jednou částkou do aktiv a to nejprve na účet pořízení majetku a následně na

konkrétní majetkový účet. K převodu vynaložených nákladů do aktiv je od 1. 1. 2012 zřízen jediný účet 506 – Aktivace dlouhodobého majetku. Před tímto datem existovala v účtové skupině 6 – Výnosy účtová třída 62 – Aktivace, v rámci které bylo účtováno o převodu nákladů, což se shodovalo s účtováním u podnikatelských subjektů. Základní princip však zůstává stále stejný a tím je eliminace prvotně zachycených nákladů ve výsledku hospodaření účetní jednotky. Hodnota majetku vytvořeného vlastní činností je zachycena v ocenění vlastními náklady na účet pořízení majetku souvztažně s účtem 506 – Aktivace dlouhodobého majetku.

Pořízení bezúplatným převodem nebo darem

Účetní zápis takto pořízeného majetku je velice krátký. Majetek je zachycen na účtu pořízení majetku a souvztažně na účtu 401 – Jmění účetní jednotky, který se nachází v účtové třídě číslo 4. Stejným způsobem jsou zaúčtovány i nově zjištěné inventarizační přebytky. **Postup účtování při bezúplatném pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku u některých vybraných účetních jednotek upravuje nový ČÚS 709 – Vlastní zdroje, který je účinný od 1. 1. 2013.** Na výše zmíněných účtech podle tohoto standardu účtují obce při bezúplatném nabytí dlouhodobého nehmotného majetku podle § 25 odstavce 6 zákona o účetnictví (viz podkapitola 3.5.1 této diplomové práce)

3.7 Účetní odpisy dlouhodobého majetku obcí

Metoda účetního odpisování dlouhodobého majetku pro obce byla plnohodnotně zavedena až v roce 2012. V roce 2010 a 2011 účtovaly o odpisech pouze příspěvkové organizace. Odpisování před rokem 2012 bylo možné provádět, ale v rámci hospodářské činnosti obcí. V tomto případě se ale jednalo o metodu, prostřednictvím které nebylo vyjadřováno opotřebení majetku a která sloužila k vyjádření nákladů hospodářské činnosti, které měly být refundovány (nahrazeny) hlavní činností ke krytí investičních výdajů.

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jako takové vyjadřují opotřebování a snižování hodnoty majetku a jsou účtovány do nákladů. Jsou kumulovány do oprávek, které by měly vyjadřovat postupné opotřebení. Tímto dochází ke korekci pořizovací hodnoty majetku na hodnotu vyjadřující skutečnost, že se nejedná o majetek úplně nový, ale o majetek, který je už delší dobu účetní jednotkou používán. Účetní jednotka tak získává přesnější informace o hodnotě majetku vykazovaném v rozvaze. Jelikož jsou odpisy nákladovou položkou, umožňují vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku. Pokud se účetní jednotka ocitne v situaci, kdy

není schopna svými výnosy krýt odpisy majetku, znamená to, že upřednostňuje běžnou spotřebu před dlouhodobějšími investicemi a nejsou vytvářeny zdroje k možné obnově dlouhodobého majetku. Odpisy se v tomto smyslu stávají důležitou kalkulační veličinou.

Vztah pořizovací ceny, opravek a odpisů lze vyjádřit následovně:

$$\text{oprávky}(t) = \text{oprávky}(t - 1) + \text{odpisy}(t) \quad (3.1)$$

Tento vztah ukazuje, jak je hodnota opravek z konce minulého účetního období ($t-1$) zvyšována o odpisy současného období (t). (Máče, 2012)

Zůstatková cena aktiva v současnosti (v čase t) lze podle následujícího vztahu vyjádřit jako pořizovací cenu aktiva sníženou o dosavadní opravy. (Máče, 2012)

$$\text{zůstatková cena aktiva}(t) = \text{pořizovací cena} - \text{oprávky}(t) \quad (3.2)$$

Dlouhodobý majetek je odpisovaný v souladu s § 28 zákona o účetnictví. Podle tohoto paragrafu odpisuje majetek účetní jednotka, která má vlastnické nebo jiné právo k majetku, nebo která hospodářs s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávních celků. To že vlastník provádí odpisování je dále zdůrazněno v § 28 odstavci 2 a 3 – pokud jsou věci pronajímány či vypůjčovány jsou stále odpisovány vlastníkem věci a nikoliv jejich uživatelem. V případě, kdy dojde k technickému zhodnocení, které provede uživatel věcí, odepisuje technické zhodnocení uživatel. Toto technické zhodnocení není samostatnou věcí a náleží vlastníkov, je zde ale stanovena výjimka a technické zhodnocení je odepisováno uživatelem – ne tedy vlastníkem.

V prováděcí vyhlášce č.410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky je účetním odpisům věnován § 66, který vymezuje neodpisovaný majetek a některé principy spojené s odpisováním majetku.

Vymezení dlouhodobého majetku, který není odpisován

Ve výše uvedeném § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. odst. 7 je vyjmenován majetek, který není odpisován. Obce tak neodpisují:

- umělecká díla, která nejsou součástí staveb, sbírky muzejní povahy, kulturní movité památky, předměty, které mají kulturní hodnotu a další movité věci stanovené jiným i právním přepisy,
- nedokončení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud toto není uvedeno do stavu, který je způsobilý k užívání,

- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud ho má účetní jednotka ve výpůjčce nebo pronájmu (tento majetek podle již výše zmíněného § 28 odpisuje vlastník),
- povolenky na emise preferenční limity,
- majetek oceněný reálnou hodnotou určený k prodeji,
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a také církevní stavby,
- drobný dlouhodobý majetek,
- pozemky.

Účetními odpisy se také zabývá ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona o účetnictví postupy pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů tohoto majetku a oprávek a také postupy pro změnu metody. Podle tohoto standardu některé vybrané účetní jednotky odpisují dlouhodobý majetek z výše jeho ocenění určeného podle § 25 zákona o účetnictví, a to pouze do výše tohoto ocenění a samotné odpisování se zahajuje prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž byl majetek zařazen do užívání. Pokud dojde k uvedení dlouhodobého majetku do užívání v průběhu účetního období, jsou účetní odpisy stanoveny v poměrné výši. Vypočtené částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3.7.1 Odpisový plán

V bodě 4.9. ČÚS 708 je uvedeno, že účetní jednotka (obec) může sestavit odpisový plán, popřípadě stanovit předpokládanou dobu používání dlouhodobého majetku, nejen pro věci jednotlivé, ale také pro předem určenou množinu věcí, a to přihlédnutím k principu významnosti. Z tohoto bodu vyplývá, že je vhodné definovat odpisový plán. Ten je doporučeno chápat pouze v podobě nastavených principů odpisování. (*Schneiderová, 2012*)

Těmi jsou zejména:

- volba způsobu odpisování (volba zjednodušeného, rovnoměrného, výkonového nebo komponentního způsobu)
- určení druhu majetku a jeho doby použitelnosti,

- stanovení způsobu výpočtu odpisu (zda bude použit výpočet procentem z pořizovací ceny, nebo zůstatková cena dělena zbývajícím životností...),
- stanovení hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při vyřazení (nastavení zbytkové hodnoty)

Volba způsobu odpisování

V účetním období roku 2011 a 2012 mohly obce použít také zjednodušený způsob odpisování. Tato možnost byla změněna novelizací ČÚS 708, která je účinná od 31. 12. 2011 a v případě výpočtu odpisů je možné zvolit rovnoměrný, výkonový nebo komponentní způsob odpisování. Pro dlouhodobý majetek pořízení v roce 2013 již zjednodušený způsob nesmí být použit. Podle bodu 5.1.1. v ČÚS 708 není také vyloučena kombinace způsobů odpisování v rámci účetní jednotky. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro změnu způsobu odpisování, lze ji provést vždy s účinností od prvního dne následujícího účetního období.

Určení druhu majetku a doby jeho použitelnosti (kategorizace)

Kategorizací dlouhodobého majetku se rozumí přiřazení jeho předpokládané doby používání podle přílohy č. 1 k ČÚS 708. Příloha je rozsáhlá, vybírá věci z klasifikace produkce CZ – CPA (tato klasifikace byla zavedena v roce 2008 Českým statistickým úřadem a nahradila Standardní klasifikaci produkce), které by se podle výše své pořizovací ceny mohly stát dlouhodobým majetkem, a dále uvádí stavby a budovy dle klasifikace CZ – CC. Dle klasifikace je majetek zařazen do účetní odpisové skupiny. Dlouhodobý majetek, který není uveden v kategorizaci, je zařazen s přihlédnutím k charakteru majetku uváděného v účetních odpisových skupinách nebo podle srovnatelné doby jeho používání. Od října 2011, kdy se po úpravě ČÚS 708 ustoupilo od zjednodušeného způsobu odpisování jako základní metody, už kategorizace neslouží k přiřazení doby životnosti, ale jen jako možnost, že by mohla být zajímavá pro statistiku. Pro odpisování již však nemá žádný význam.

Nastavení zbytkové hodnoty

Při sestavení odpisového plánu **může** být také zohledněna skutečnost týkající se okamžiku vyřazení dlouhodobého majetku z užívání, například stanovením hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při jeho vyřazení. Pokud účetní jednotka (obec) nestanoví jinak, má se za to, že **významná částka je ve výši 5 % ocenění dlouhodobého majetku** (ČÚS 708 bod 4. 11.). Stanovení hranice významnosti je pravděpodobně určitou snahou vyjít vstříc mezinárodním standardům

a přiblížit se podnikatelským předpisům a vyřešit zbytkovou hodnotu. Odpisování může být ukončeno např. na hodnotě 5 % vstupní ceny, ale je možné zvolit i jiné procento z ocenění majetku. Majetek by se měl odpisovat ze vstupní ceny a na určité hodnotě, kterou určí účetní jednotka, by odpisování mělo být zastaveno. Majetek tak není odepsán do nuly, ale určité procento se nechá zafixované jako zůstatková cena. Hladina významnosti by měla být používána z toho důvodu, protože i majetek, který je velmi opotřebovaný, má nějakou zbytkovou hodnotu a jeho vykazování v nulové hodnotě znamená podhodnocení majetku. Mohou se však objevit i případy, kdy má opotřebovaný dlouhodobý majetek dokonce zápornou reálnou hodnotu. Zbytková hodnota by tedy neměla být aplikována automaticky, ale měla by být určována jednotlivě případ od případu. Při sestavování odpisového plánu je při použití zbytkové hodnoty možné použít **dvě varianty výpočtů**:

a) vstupní hodnota majetku je snížena o zbytkovou hodnotu a odpisy se zjišťují ze snížené hodnoty (tento postup je také uváděn také v předpisech upravujících účetnictví podnikatelů),

b) odpisy jsou stanoveny ze vstupní hodnoty a na určené zbytkové hodnotě je odpisování zastaveno (tento postup je specifický pro zbytkovou hodnotu stanovenou ČÚS 708). (*Schneiderová, 2012*)

3.7.2 Způsoby odpisování

Zjednodušený způsob

Tento způsob odpisování bylo možné použít jen **do konce roku 2012**. Od roku 2013 se tedy tento způsob již použít nesmí, i když byl v původním ČÚS 708 nastaven jako základní a ostatní způsoby si účetní jednotka pouze mohla zvolit. Pro účely sestavení odpisového plánu bylo provedeno určení **stanovené doby** používání dlouhodobého majetku podle přílohy č. 2 – Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená doba používání a přílohy č. 3 – Dlouhodobý nehmotný majetek a příslušná stanovená doba používání uvedených u standardu 708.

Tab. 3.1 *Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená doba používání*

Účetní odpisová skupina	Stanovená doba používání v letech
I	5
II	8
III	12
IV	20
V	30
VI	50
VII	80

Zdroj: Příloha č. 2 k ČÚS 708

Tab. 3.2 *Dlouhodobý nehmotný majetek a příslušná stanovená doba používání*

Dlouhodobý nehmotný majetek	Stanovená doba používání v letech
audiovizuální dílo, software a obdobné produkty	3
nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, licence a obdobná práva a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek s výjimkou studií, záměrů, analýz, plány a obdobných produktů	8
studie, záměry, analýzy, plány a obdobné produkty	30

Zdroj: Příloha č. 3 k ČÚS 708

Odpisy by měly být vypočítány jako podíl aktuální pořizovací ceny a stanovené celkové doby životnosti pro konkrétní majetek. Odpisový plán se tak stanoví z doby používání v procentech. Odpis je pak vypočten ze sazby v procentech a aktuální pořizovací ceny.²

Rovnoměrný způsob

Při použití tohoto způsobu obec po provedení kategorizace stanoví **předpokládanou dobu používání** příslušného dlouhodobého majetku pro účely sestavení odpisového plánu. Předpokládaná doba, po kterou bude dlouhodobý majetek používán, je stanovena v letech. (ČÚS 708 bod 5.5.2.)

V tomto případě není nutné držet se stanovené doby používání uvedené v příloze č. 2 a účetních odpisových skupin přílohy č. 1 (viz tab. 3.1 a 3.2), které jsou přiřazeny ke klasifikaci, ale je zvolena doba životnosti v co nejpřesnějším odhadu tak, aby se majetek odpisoval v průběhu doby používání. Podle bodu 6.2. standardu 708 je možné odhadovanou dobu používání v případě zjištění, že neodpovídá skutečnosti (při inventarizaci) upravit. Odpisové plány je tedy možno v průběhu doby používání upravovat.

² LANC, Jiří. První použití metody odpisování ve vybraných účetních jednotkách. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, roč. 2011, č. 2, s. 30. ISSN 1213-3493.

Jednou z možností stanovení doby životnosti pro obce v roce 2012 bylo stanovení základní doby životnosti, která vychází z přílohy č. 2 s využitím kategorizace s tím, že ve vnitroorganizačních směrnících byly vyjmenovány výjimky pro významné druhy majetku nebo pro druhy majetku u kterých byla životnost stanovena přílohou č. 2 významně nesprávná. Druhou variantou bylo stanovení dolní a horní meze, pro kterou bude daný majetek odpisován a to pro určité skupiny majetku se společnými charakteristickými vlastnostmi – například v členění stavby sportovišť, komunikace atd. Doba životnosti je pak u konkrétního majetku stanovena v daných mezích podle znalosti podmínek jeho užívání.

Při stanovení předpokládané doby používání dlouhodobého majetku se zohledňuje zejména (ČÚS 708 bod 5.5.3.):

- charakteristika dlouhodobého majetku, např. jeho materiálová podstata a trvanlivost,
- charakter prostředí, ve kterém bude dlouhodobý majetek využíván, např. jeho vystavení povětrnostním podmínkám, nezastřešení,
- intenzita s jakou je dlouhodobý majetek užíván,
- rychlost morálního zastarávání majetku (jedná se o opotřebení, kdy je majetek ještě způsobilý k plnění funkcí, které na něj byly kladeny při pořízení, ale přestává splňovat aktuální požadavky doby),
- opotřebení dlouhodobého majetku, u kterého není účetní jednotka prvním uživatelem, ale jeho stav odpovídá opotřebení v první třetině jeho předpokládané doby používání,
- individuální vlastnosti dlouhodobého majetku nebo další specifické podmínky jeho používání.

Pro výpočet rovnoměrných odpisů je možné využít jednu ze tří možností. První je metoda založená na rozpuštění vstupní ceny do jasně definovaného období, kdy musí být vstupní cena odepsána za jasně definovanou dobu bez ohledu na případná technická zhodnocení.

Další z možností je odpisování procentem ze vstupní ceny. Doba odpisování je základnou pro výpočet ročního procenta odpisů. Procentem je násobena vstupní cena dlouhodobého majetku pro zjištění ročního odpisu.

Třetí možností je použít odpis rozkládající zůstatkovou cenu do zbývajících předpokládané životnosti. Tento systém umožňuje v určitém okamžiku nastavit odpis jako

podíl zůstatkové ceny k datu a zbývající předpokládané životnosti s možností dalších následných úprav.

Výkonový způsob

„Nejpřesnějším účetním odpisem je odpis na základě výkonů.“ (Schneiderová, 2012, s. 197) U některých staveb i strojů není jejich doba využitelnosti určena časem, ale jednotkou výkonu. **Výkonový způsob musí být použit pro výpočet odpisů skládky** (v tomto případě byla do roku 2012 možnost zvolit zjednodušený postup), **v případě, pokud je posouzeno, že je vhodné použít výkonový způsob pro zajištění věrného a poctivého obrazu účetní závěrky nebo pokud použití výkonového způsobu vyplývá z jiného právního předpisu** (jiným právním předpisem je např. vyhláška č. 410/2009 Sb., která výkonový způsob odpisování ukládá pro ložiska nerostů).

Při sestavování odpisového plánu je určena měřitelná jednotka, či další skutečnosti, které mají vliv na výpočet výše částky odpisu na jednu stanovenou jednotku, kterou může být kus výrobku, tuna, hektolitr nebo kilometr, a částku odpisu související s touto jednotkou. Částka odpisu na určenou jednotku je vypočítána jako podíl ocenění dlouhodobého majetku a celkové určené výrobní kapacity. Celkový odpis za příslušné období je vypočítán jako součin částky odpisu na určenou jednotku a počtu těchto jednotek uskutečněných v průběhu příslušného období. Stanovení kalkulace výkonových odpisů bude muset být v případě použití upraveno vnitřní normou.

Komponentní způsob

Komponentou je určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná vzhledem k výši ocenění celého majetku nebo souboru. Předpokládaná doba používání se musí významně lišit od předpokládané doby používání celého majetku nebo souboru majetku.

Komponentní způsob může být použit pro výpočet odpisů u staveb včetně budov, důlních děl, důlních staveb pod povrchem, vodních děl, bytů a nebytových prostor, technického zhodnocení při bezúplatném užívání majetku podle § 28 odst. 5 zákona o účetnictví, u technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb oceněných ve výši 1 Kč a u samostatných movitých věcí a jejich souborů. Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku.

Při výměně komponenty se ocenění majetku upravuje tak, že je snižováno o výši ocenění komponenty, která je vyřazována a zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty, včetně spotřebovaných náhradních dílů na výměnu a náklady související s její

výměnou podle § 55 vyhlášky č. 410/2009 (viz podkapitola 3.5.1 této diplomové práce). Odpisy komponenty jsou v průběhu užívání majetku sledovány odděleně od ostatních komponent a zbylé části majetku, ale o majetku a jeho oprávkách se účtuje jako o celku a majetek se též jako celek vykazuje. Vzhledem k problémům, které mohou nastat při výkladu postupu při komponentním odpisování podle bodu 5.7. standardu 708 (problém odděleného sledování ale účtování o majetku jako celku) je doporučeno postup zatím vzít na vědomí a s jeho aplikací počkat až na budoucí aplikační příklady Ministerstva financí. (Schneiderová, 2012)

3.7.3 První použití metody odpisování k 31. 12. 2011

Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 66 odst. 9 stanoví, že první použití metody odpisování je provedeno poprvé v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011 a že při tomto prvním použití metody odpisování dlouhodobého majetku nejsou náklady související s odpisováním zobrazovány v účetním období roku 2011, ale promítnou do účetnictví k 31. 12. 2011 hodnotu opravěk k odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. Není tak účtováno výsledkově, jako v následujících letech, ale v tomto roce je účtováno rozvahově. Je to z toho důvodu, aby výsledek hospodaření, kterého bylo dosaženo, nebyl ovlivněn příliš vysokými náklady v prvním roce použití odpisování.

Postup při změně metody (její první použití) odpisování řeší bod 7. standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Pokud bylo u dlouhodobého majetku použito metody odpisování rovnoměrným, výkonovým nebo komponentním způsobem, byla provedena kategorizace dlouhodobého majetku podle přílohy č. 1 k ČÚS 708 a také kvalifikovaný odhad zbývajících doby používání majetku (ČÚS 708 bod 7.1.1.).

V případě, že je u majetku znám okamžik jeho zařazení do užívání a výše jeho ocenění, sestaví účetní jednotka (obec) odpisový plán s přihlédnutím k období, po které byl majetek užíván, ale neodpisován, a ke zbývajícím době používání majetku. Dopočet opravěk je s ohledem na odpisový plán proveden za období, kdy majetek nebyl odpisován s přihlédnutím ke zbývajícím době jeho používání. Pokud výše ocenění není známé, je majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou a dopočet opravěk je proveden za skutečnou dobu používání z této reprodukční pořizovací ceny. V situaci, kdy není znám okamžik zařazení dlouhodobého majetku, jsou oprávky stanoveny ve výši 40 % z ocenění majetku v účetnictví. Účetní jednotka také nemusí být schopna provést kvalifikovaný odhad zbývajících doby používání dlouhodobého majetku. V tom případě postupuje při výpočtu

oprávek a odpisů podle přílohy č. 4 k ČÚS 708 (viz příloha č. 1 této diplomové práce), kde jsou uvedeny stanovené zbývajících doby používání v letech a stanovená doba pro provedení dopočtu oprávek k 31. 12. 2011 pro jednotlivé účetní odpisové skupiny.

Pokud byl k 31. 12. 2011. použit zjednodušený způsob odpisování, je zbývajících doba používání a doba pro provedení dopočtu oprávek stanovena také podle přílohy č. 4 k ČÚS 708. Pokud při tomto způsobu není známa výše ocenění dlouhodobého majetku, je tento majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou.

Oprávkou majetku, které byly dopočteny při prvním použití metody odpisování k 31. 12. 2011, jsou účtovány na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a ve prospěch příslušného účtu oprávek z účtových skupin 07 a 08.

3.8 Účtování odpisů

Odpisy účtuje obec do nákladů na účet účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. (ČÚS 708 bod 8.1.) Oprávky jsou následně vykázány v rozvaze v aktivech u jednotlivých položek hmotného a nehmotného majetku ve sloupci „Korekce“, kde snižují hodnotu ocenění majetku (brutto hodnotu) na jeho čistou (netto) hodnotu.

Odpisování a účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

Na účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku je zachycen případný transfer na pořízení dlouhodobého majetku. Transferem je podle ČÚS 703 – Transfery poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, přijetí prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraniční, v případě státních fondů či státního rozpočtu územních samospráv. Jde zejména o dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, podpory, nenávratné finanční výpomoci nebo peněžní dary. Podle tohoto standardu je transfer na pořízení dlouhodobého majetku investičním transferem, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který dlouhodobý majetek pořizuje. Obec přiřadí investiční transfer vždy k příslušnému majetku. Pokud je účtováno o snížení ocenění majetku pořízeného z investičního transferu prostřednictvím nákladových účtů, musí být transfer časově rozlišen (požadavek věcné a časové souvislosti) prostřednictvím výnosového účtu.

Podle bodu 8.3. ČÚS 708 je časové rozlišení přijatého investičního transferu u majetku, který z něj byl zcela nebo částečně pořízen účtován na vrbu účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 67 – Výnosy z transferů v částce odpisu násobené transferovým podílem. Transferový podíl je vypočítán jako podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně majetku, který byl z transferu pořízen.

Při prvním použití metody odpisování k 31. 12. 2011 musí být také rozpuštěna poměrná část transferu. Hodnota vypočtených opravek je násobena transferovým podílem a zaúčtována na vrub účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a ve prospěch účtu 401 – Jmění účetní jednotky.

3.9 Opravné položky k přechodnému snížení hodnoty dlouhodobého majetku

Obecnou charakteristiku opravných položek upravuje zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Opravná položka představuje přechodné snížení hodnoty majetku, zatímco odpis představuje trvalé snížení hodnoty majetku. Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. § 65 vyjadřují opravné položky významné přechodné snížení hodnoty majetku a jsou vytvářeny na základě inventarizace majetku, při které se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Za významné snížení se považuje více než 20 % snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Účtování o opravných položkách má dva základní cíle:

- a) opravné položky korigují vykazovanou hodnotu aktiva tak, aby došlo ke zrealnění vykazovaných hodnot,
- b) promítnutí vzniku rizika znehodnocení příslušného aktiva jako náklad účetní jednotky, a to v období vzniku rizika; promítnout riziko nákladu ze znehodnocení do výsledku hospodaření účetního období.

Metoda tvorby opravných položek k majetku se týká účetních jednotek vedoucích účetnictví v plném rozsahu, tzn. nově i obcí.

K tvorbě opravných položek nedochází u drobného dlouhodobého majetku, u krátkodobého finančního majetku a u majetku oceňovaného podle zákona o účetnictví reálnou hodnotou nebo ekvivalencí nebo u majetku oceňovaného ve výši 1 Kč (§ 65 odst. 3 vyhl. č. 410/2009 Sb.). Opravná položka k majetku nesmí přesáhnout výši ocenění majetku upravenou o oprávký, které byly k tomuto majetku tvořeny.

Poprvé byla metoda tvorby opravných položek majetku u obcí použita k 31. 12. 2011 (tzn. ve stejném termínu jako odpisy dlouhodobého majetku), a to tak, že k tomuto datu byla do účetnictví promítnuta hodnota opravných položek jako oceňovací rozdíl při změně metody. Účtováno tak bylo obdobně jako u prvního použití metody odpisů rozvahově, na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a ve prospěch příslušného účtu opravných položek k dlouhodobému majetku účtových skupin 15, 16 a 17.

Tvorba a zvýšení opravných položek k dlouhodobému majetku v roce 2012 a dalších obdobích je účtována do nákladů na účet 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek se souvztažným zápisem ve prospěch účtových skupin 15, 16 a 17. Postup při snížení či zrušení opravných položek je opačný, tzn. je účtováno na vrub účtových skupin 15, 16 a 17 a ve prospěch účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek. V rozvaze jsou opravné položky vykazovány stejně jako odpisy ve sloupci „Korekce“.

3.10 Vyřazování dlouhodobého majetku

O vyřazení dlouhodobého majetku účtuje obec nejčastěji v souvislosti s jeho likvidací, prodejem, darem, vkladem do obchodní společnosti nebo družstva. Při vyřazování dlouhodobého majetku musí být vždy dohledány všechny související stavy ostatních rozvahových účtů, které mají vazbu na konkrétní majetek. Jedná se o účty oprávek, opravných položek a dotací. Stavy na těchto účtech se musí vyřadit.

Základní postup při vyřazování majetku:

- nejprve musí dojít k doúčtování oprávek, a to přes nákladové účty skupiny 5 – Náklady souvztažně s účty účtových skupin 07 a 08; doúčtování oprávek je vždy do výše ocenění majetku, v případě, že majetek zůstatkovou cenu má,
- po dosažení stejné výše oprávek a ocenění je dlouhodobý nehmotný majetek vyřazen zápisem na vrub příslušného účtu oprávek ve skupině 07 a ve prospěch příslušného majetkového účtu účtové skupiny 01; dlouhodobý hmotný majetek je vyřazen obdobně s použitím účtových skupin 08 a 02,
- v případě, že k majetku byly tvořeny opravné položky, musí být zrušeny zápisem na vrub účtu z účtové skupiny 15 – Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 16 – opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku,
- zůstatek dosud nerozpuštěné dotace na pořízení dlouhodobého majetku se zúčtuje do výnosů zápisem ve prospěch účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého

majetku a na vrub účtu 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů. (Schneiderová, 2012)

Tento postup platí v případě vyřazení majetku formou likvidace (opotřebením), v důsledku manka a škody, darem jiné než vybrané účetní jednotce a v případě prodeje majetku, který nebyl přeceněn reálnou hodnotou, a to pokud má majetek zůstatkovou cenu. Nákladovými účty, používanými při všech těchto způsobech vyřazení jsou 551 – Odpisy (pokud je majetek likvidován v důsledku opotřebením), 547 – Manka a škody, 543 – Dary a 552 nebo 553 v případě prodeje majetku. Pokud bude majetek za dobu používání odepsán do nuly, na nákladových účtech se neúčtuje.

Při vkladu dlouhodobého majetku do obchodní společnosti nebo družstva je postup poněkud odlišný. Na jedné straně dochází k vyřazení dlouhodobého majetku, na druhé straně však vzniká dlouhodobý finanční majetek. V ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek není tento postup řešen. V tomto případě by nemělo docházet k zobrazení vyřazovaného majetku v nákladech.

3.11 Analýza dlouhodobého majetku a jeho oceňování v obci Smržice

V této kapitole je provedena analýza dlouhodobého majetku obce Smržice a způsob jakým je majetek oceňován. Všechny stavy a hodnoty, které jsou zde uváděny, vychází z účetních výkazů a inventarizačních soupisů sestavených k 31. 12. 2011 a 31. 12. 2012 (výkazy viz příloha č. 2 a č. 3 této diplomové práce).

V dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku obce je také zařazen majetek Základní školy a mateřské školy Smržice. Základní a mateřská škola eviduje pouze drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který v podstatě není odpisován.

3.11.1 Analýza dlouhodobého majetku v obci Smržice

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek v obci Smržice je v účtové skupině 01 evidován pouze na dvou účtech, kterými jsou účet 018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek a účet 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. Třetím účtem, na kterém je účtováno o dlouhodobém nehmotném majetku, je účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

Tab. 3.3 *Dlouhodobý nehmotný majetek obce Smržice k 31. 12. 2011 a 2012 (v Kč)*

Položka	2011			2012		
	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto
Drobný DNM	55 797	55 797		72 597	72 597	
Ostatní DNM	1 745 500	908 485	837 015	1 745 500	991 417	754 083
Nedokončený DNM				28 800		28 800
CELKEM	1 801 297	964 282	837 015	1 846 897	1 064 014	782 883

Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2011 a 2012, vlastní zpracování

Z tabulky 3.3 je zřejmé, že **drobný dlouhodobý nehmotný majetek** je k 31. 12. 2012 evidován v hodnotě **72 597 Kč**. U tohoto majetku je dodržena hranice pro zařazení na účet 018 dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. (viz podkapitola 3.4 této diplomové práce). Jelikož je tento majetek ihned při pořízení vyúčtován ve prospěch účtu oprávek, je jeho netto hodnota **0 Kč**. Majetek v ocenění nižší než je hranice stanovena vyhláškou č. 410/2009 Sb. je účtován do nákladů.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje:

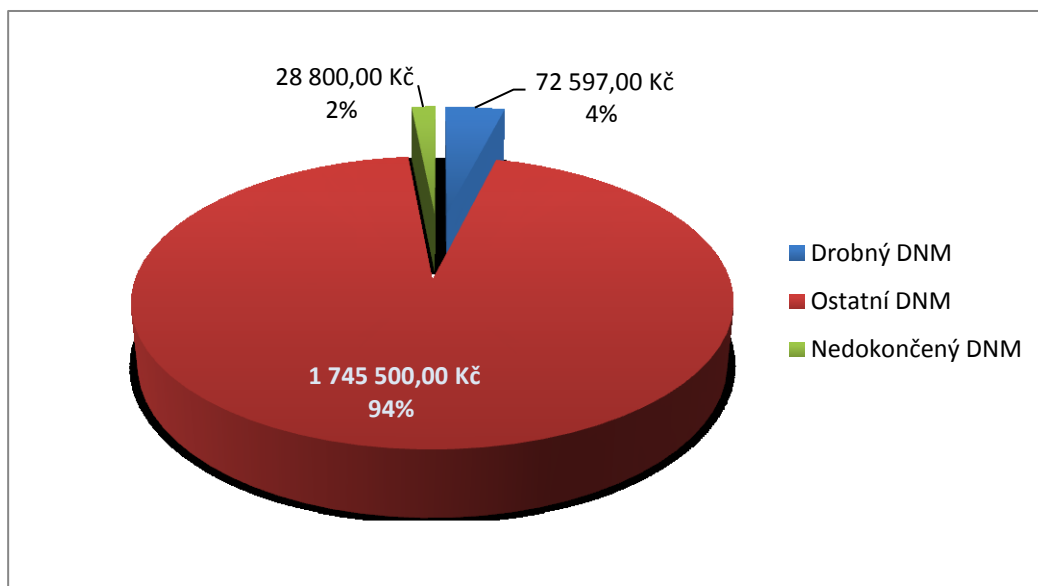
- urbanistickou studii,
- projekty splaškové kanalizace,
- územní plán obce Smržice.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek má k 31. 12. 2012 brutto hodnotu **1 745 500 Kč**, oprávky k tomuto majetku činí **991 417 Kč**. Celková zůstatková hodnota na tomto účtu aktiv lze určit podle vztahu pořizovací ceny a oprávek (vztah 3. 2 v podkapitole. 3.7 této diplomové práce) jako rozdíl těchto dvou hodnot, který vyjde **754 083 Kč**. V tabulce 3.3 můžeme vidět, že se stav tohoto majetku v brutto hodnotě ve srovnání s rokem 2011 nezměnil a v důsledku korekcí můžeme sledovat pokles netto hodnoty. Oprávky k tomuto majetku jsou vedeny na účtu 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku. K tomuto účtu není vedena analytická evidence.

Na účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek je k 31. 12. 2012 evidována projektová dokumentace k hloubkové kanalizaci v hodnotě **28 800 Kč**.

Celková brutto hodnota dlouhodobého nehmotného majetku k 31. 12. 2012 je **1 846 897 Kč**. Po odečtení oprávek je netto hodnota **782 883 Kč**. I zde je možné sledovat pokles netto hodnoty ve srovnání s rokem 2011.

Obr. 3.1 *Dlouhodobý nehmotný majetek v obci Smržice k 31. 12. 2012 v Kč*
(v brutto hodnotách)



Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2012, vlastní zpracování

Z obr. 3.1 je patrné (stejně jako z výše uvedeného textu), že nejvýznamnější skupinou dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska hodnoty je ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, jehož brutto hodnota tvoří v roce 2012 **94 %** celkové hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku. Nejméně významnou položkou je nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, který tvoří **2 %** celkové hodnoty DNM.

Dlouhodobý hmotný majetek

K 31. 12. 2012 je v rozvaze obce Smržice evidován zůstatek na těchto účtech dlouhodobého hmotného majetku:

- 031 – Pozemky,
- 032 – Kulturní předměty,
- 021 – Stavby,
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- 028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek,
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Tab. 3.4 *Dlouhodobý hmotný majetek obce Smržice k 31. 12. 2011 a 2012³ (v Kč)*

Položka	2011			2012		
	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	14 801 023		14 801 023	14 801 653		14 801 653
Kulturní předměty	180 000		180 000	180 000		180 000
Stavby	106 273 474	20 640 893	85 632 581	131 064 792	23 049 925	108 014 867
SMV a soubory MV	4 449 874	2 098 700	2 351 174	4 495 474	2 353 204	2 142 271
Drobný DHM	6 580 700	6 580 700		7 480 109	7 480 109	
Nedokončený DHM	1 797 934		1 797 934	94 018 295		94 018 295
CELKEM	134 083 006	29 320 263	104 762 743	252 040 322	32 883 237	219 157 085

Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2011 a 2012, vlastní zpracování

Hodnota **pozemků** v majetku obce Smržice je **14 801 653 Kč**. Tento stav se k 31. 12. 2012 v porovnání se stavem v předchozím roce, jak můžeme vidět v tabulce 3.4, nezměnil. Podle inventarizace provedené k 31. 12. 2012 je evidováno **341** samostatných pozemků, z toho:

- 378 pozemků v hodnotě **14 157 473 Kč** se nachází v katastru obce Smržice,
- 3 pozemky v hodnotě **644 180 Kč** se nachází v obci Slatinky.

Obec Smržice je podle § 45 odst. 1, písm. g) vyhlášky č. 410/2009 Sb. povinna uvádět v příloze k účetní závěrce pozemky ve stanoveném položkovém členění a proto jsou k syntetickému účtu 031 – Pozemky zavedeny analytické účty. Pozemky jsou tak sledovány v tomto členění:

- stavební pozemky – tímto majetkem jsou pozemky vymezené a určené k umístění stavby územním rozhodnutím nebo regulačním plánem,
- lesní pozemky – pozemky s lesním porostem, lesní průseky a nezpevněné lesní cesty atd.,
- zahrady, pastviny, louky, rybníky,
- zastavěné plochy – pozemky na nich jsou budovy nebo rozestavěné budovy, společný dvůr, zbořeniště, vodní dílo,
- ostatní pozemky, kterými jsou pozemky neuvedené v předcházejících druzích.

³ Zaokrouhleno na celé Kč.

Kulturní předměty obsahují pouze jednu majetkovou položku, kterou je dřevěná socha v místní obřadní síni na obecním úřadě v hodnotě **180 000 Kč**.

Stavby jsou k 31. 12. 2012 evidovány v hodnotě **131 064 791,64 Kč** a počtu **147**. Oprávky k tomuto majetku jsou **23 049 924,66 Kč** a netto (čistá) hodnota staveb činí **108 014 866,98 Kč**. Stejně jako pozemky je pro potřeby uvádění v příloze k účetní závěrce účet 021 – Stavby veden v členění na:

- bytové domy a bytové jednotky – na analytickém účtu k těmto stavbám není v současné době v obci Smržice veden žádný majetek,
- budovy pro služby obyvatelstvu – mezi tyto budovy jsou zařazeny budovy občanského vybavení, což jsou stavby, které slouží například pro vzdělávání a výchovu, sociální služby a péči o rodiny, zdravotní služby, kulturu, veřejnou správu (v této skupině jsou školní budovy, kulturní dům, budova obecního úřadu, fotbalové šatny a další objekty); je zde zařazeno celkem **24** objektů v brutto hodnotě **21 634 017,35 Kč**,
- jiné nebytové domy a nebytové jednotky, kterými jsou domy a nebytové jednotky, které nelze zařadit jako budovy pro služby obyvatelstvu; ani v této kategorii obec Smržice neeviduje žádný majetek,
- komunikace a veřejné osvětlení – v této skupině staveb jsou evidovány pozemní komunikace (dopravní cesty k užití silničními a jinými vozidly, parkoviště, chodníky, zpevněné plochy před místním Obecním úřadem a cyklostezky); těchto staveb je celkem **55** a jejich brutto hodnota činí **56 366 207,94 Kč**,
- jiné inženýrské sítě, což jsou stavby dopravní, vodní, stavby pro rozvod energií a vody, věže, stožáry, komíny, studny atd. v počtu **34** a brutto hodnotě **32 494 613 Kč**,
- ostatní stavby – jsou to stavby neuvedené v předcházejících skupinách, kterých je **34** v brutto hodnotě **20 569 953,35 Kč**.⁴

V tabulce 3.4 můžeme vidět, že se hodnota staveb v roce 2012 ve srovnání s rokem 2011 zvýšila. Došlo k tomu z důvodu zařazení nových staveb do užívání. To mělo za následek zvýšení netto hodnoty. Pokud by k zařazení nedošlo a hodnota staveb by se nezměnila, netto hodnota by byla důsledkem odpisů v roce 2012 nižší než v roce 2011.

⁴ Interní materiál obce Smržice - Protokol účetních odpisů za rok 2012.

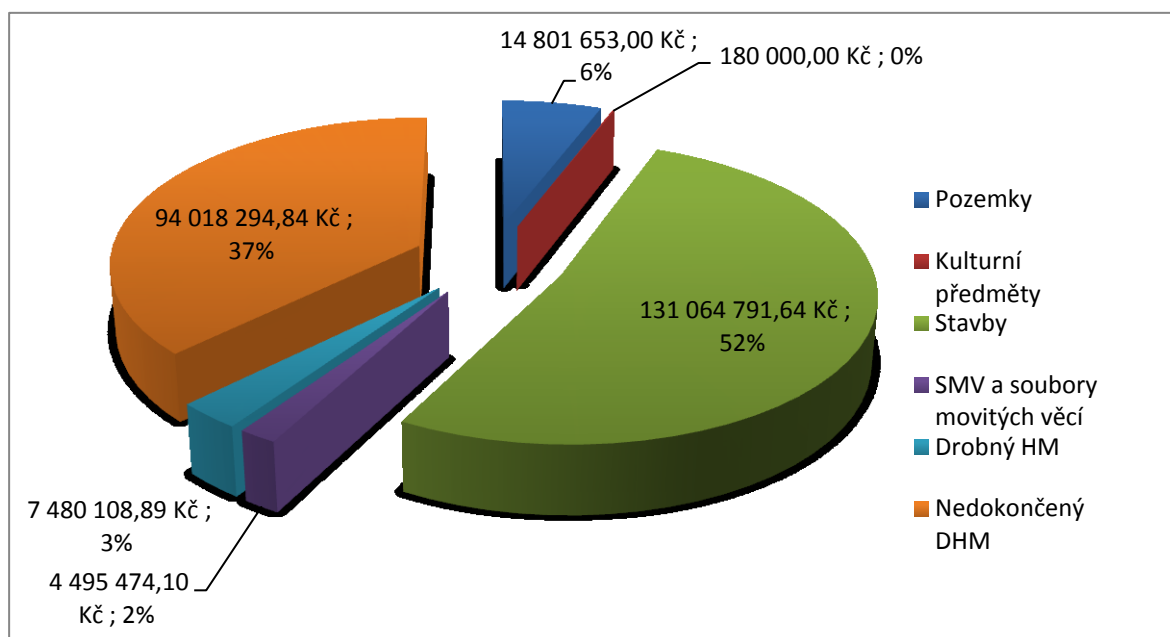
Jako **samostatné movité věci a soubory movitých věcí** na účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí je vedeno vybavení kanceláří (kopírovací stroje, diaprojektor, počítače, bezdrátový rozhlas), automobily a traktory používané v obci Smržice v počtu **29** a brutto hodnotě **4 495 474,10 Kč**. Netto hodnota po odečtení opravěk, které činí **2 353 203,55 Kč** je **2 142 270,55 Kč**.

Drobný hmotný majetek na účtu 028 tvoří k 31. 12. 2012 **448** položek v hodnotě **7 480 108,89 Kč** a tento majetek obsahuje zejména vybavení kanceláří (stoly, skříně, židle) nářadí, venkovní posezení, počítače a jejich příslušenství a vybavení hřišť. Tento majetek je stejným způsobem jako drobný nehmotný majetek (viz podkapitola 3.4 této diplomové práce) zachycen při pořízení na příslušný účet opravěk a jeho netto hodnota tak činí **0 Kč**. Hranice pro zařazení majetku do této kategorie byla snížena a jako drobný hmotný majetek tak byly účtovány předměty s pořizovací cenou v rozmezí mezi 500 Kč a 40 000 Kč. V září roku 2012 však došlo k navýšení na hranici stanovenou vyhláškou č. 410/2009 Sb. a jako drobný hmotný majetek jsou evidovány položky s hodnotou 3 000 Kč a vyšší, ale nepřevyšující částku 40 000 Kč. Majetek, který byl jako drobný hmotný majetek zaúčtován před zářím roku 2012 v ocenění nižším než 3 000 Kč, byl v této kategorii majetku ponechán a v dalších obdobích je již další pořízený majetek v tomto ocenění účtován do nákladů.

Na účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek je veden dosud nezařazený majetek spojený s výstavbou hloubkové kanalizace. Částka na tomto účtu je k 31. 12. 2012 **94 018 294,84 Kč**. U tohoto majetku došlo k velkému nárůstu oproti roku 2011, kdy částka činila **1 797 934 Kč**.

Celková brutto hodnota dlouhodobého hmotného majetku činí k 31. 12. 2012 **252 040 322,47 Kč**. Po odečtení opravěk k tomuto majetku činí netto hodnota **219 157 085,37 Kč**. Jak můžeme vidět z tabulky 3.4, hodnota dlouhodobého hmotného majetku ve srovnání s rokem 2011 vzrostla a to v důsledku zařazení nových staveb do užívání a také již výše zmíněnému zvýšení na účtu nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku.

Obr. 3.2 *Dlouhodobý hmotný majetek v obci Smržice k 31. 12. 2012 v Kč*
(v brutto hodnotách)



Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2012

Z obr. 3.2 je zřejmé, že největší skupinou dlouhodobého majetku z hlediska hodnoty jsou stavby, které tvoří **52 %** celkové brutto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Naopak nejméně významnou položku tvoří kulturní předměty (**0,07 %** celkové hodnoty DHM).

Dlouhodobý finanční majetek

Obec Smržice vlastní také akcie a podílové listy vedené na účtu 069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek v hodnotě **6 061 024,37 Kč** (k 31. 12. 2012). Jsou to cenné papíry a podílové listy.

Tab. 3.5 *Dlouhodobý finanční majetek obce Smržice k 31. 12. 2012 (v Kč)*

Cenné papíry	Účetní hodnota
Jihomoravská plynárenská, a. s.	352 800,00
Česká spořitelna, a. s.	150 000,00
Vodovody a kanalizace Prostějov, a. s.	2 084 000,00
Podílové listy	
Komerční banka, a.s.	3 407 131,57
Československá obchodní banka, a. s.	67 092,80
CELKEM	6 061 024,37

Zdroj: Inventurní soupis DFM obce Smržice k 31. 12. 2012, vlastní zpracování

Tabulka 3.6 uvádí hodnoty všech tří skupin dlouhodobého majetku. Hodnota dlouhodobého majetku v roce 2012 ve srovnání s rokem 2011 vzrostla a to v důsledku výrazného navýšení dlouhodobého hmotného majetku.

Tab. 3.6 *Dlouhodobý majetek obce Smržice k 31. 12. 2011 a 2012 (v Kč)*

Položka	2011			2012		
	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto
DNM	1 801 297	964 282	837 015	1 846 897	1 064 014	782 883
DHM	134 083 006	29 320 263	104 762 743	252 040 322	32 883 237	219 157 085
DFM	6 000 790		6 000 790	6 061 024		6 061 024
CELKEM	141 885 093	30 284 545	111 600 548	259 948 243	33 947 251	226 000 992

Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2011 a 2012, vlastní zpracování

Pokud bychom vyjádřili podíly jednotlivých kategorií dlouhodobého majetku v brutto hodnotách na celkové brutto hodnotě dlouhodobého majetku k 31. 12. 2012 v procentech, tvoří:

- 1 % dlouhodobý nehmotný majetek,
- 97 % dlouhodobý hmotný majetek,
- 2 % dlouhodobý finanční majetek.

3.11.2 Oceňování majetku v obci Smržice

Nový majetek je v obci Smržice pořizován zejména dodavatelským způsobem a je tedy oceňován **pořizovacími náklady**, které se skládají z pořizovací ceny a vedlejších pořizovacích nákladů. Takto je oceňována většina majetku. Součástí pořizovací ceny jsou průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, zařízení stavenišť, clo, dopravné, montáž atd. (viz podkapitola 3.5.1 této diplomové práce)

Majetek pořizovaný v souvislosti s výstavbou hloubkové kanalizace v obci je oceňován na základě zakázek. Oceňování tohoto majetku je velmi složité.

Vzhledem k tomu, že k 1. 9. 2012 v souvislosti s novelou zákon o účetnictví vstoupilo v účinnost ustanovení § 25 odst. 6 tohoto zákona, které mělo přinést určité zjednodušení při ocenění majetku v případě bezúplatné změny vybrané účetní jednotky, která o něm účtuje (viz podkapitola 3.5.1 této diplomové práce), měl by být, dle mého

názoru postup podle tohoto ustanovení zapracován do vnitřní směrnice obce Smržice, která se týká oceňování majetku a závazků, jelikož v této směrnici zatím upraven není.

4 Odpisování dlouhodobého majetku v obci Smržice

Následující text se zabývá samotným zaváděním účetních odpisů v roce 2011 a odpisováním v roce 2012 v obci Smržice. Odpisování dlouhodobého majetku je v souvislosti s účetní reformou veřejných financí pro obce zcela novou účetní metodou. Novou ve smyslu, že jí obce dosud nepoužívaly. V roce 2011 bylo provedeno tzv. „dooprávkování“ majetku spojené s prvním použitím metody odpisování s dopadem do výkazu rozvahy a samotné odpisování, které má dopad na výkaz zisků a ztrát a výsledek hospodaření, bylo plnohodnotně zavedeno až v roce 2012. V jednotlivých podkapitolách je popsána úprava software pro použití odpisů, sestavení odpisového plánu, postup při prvním použití metody odpisování, odpisování dlouhodobého majetku v roce 2012 na příkladech a také dopad „dooprávkování“ a odpisů na výkazy a hospodaření v letech 2011 a 2012. Uváděné příklady jsou vypočítány na základě skutečně evidovaného majetku v obci Smržice. O opravných položkách k přechodnému snížení hodnoty majetku v obci zatím není účtováno.

4.1 Úprava účetního software pro použití odpisů

Informační systém společnosti GORDIC spol. s r.o., ve kterém je v obci Smržice vedeno účetnictví obsahuje program Evidence majetku – v tomto programu je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek také odpisován. Tento program umožňuje pořizovat nové evidenční karty dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jejich vyřazování, změnu operativních vlastností, dále umožňuje změnu ceny majetku a zaznamenání případného technického zhodnocení.

Původně, do roku 2010, byla v programu Evidence majetku vedena pouze evidence majetku (což je logické, protože majetek nebyl odepisován). V roce 2011 byla v programu provedena kategorizace majetku, dopočet opravek a byly vytvořeny odpisové plány. Odpisový plán obsahuje veškerý odpisovaný majetek. Program přispívá k zefektivnění práce automatickým generováním dokladu pro účetní odpis. Odpisový plán je možné generovat nejenom v aktuálním roce, ale zobrazit i výhled do dalších let. U jednotlivých karet je možné zobrazit roční odpisy do dalších let i historii odpisů. Velkou výhodou programu je provedení tzv. zkušebního odpisu, který neprovede změnu údajů (výpočet odpisů a zvýšení

oprávek) na kartách. Teprve po odsouhlasení konkrétních hodnot je možné provést ostrý odpis, který již změnu údajů provede.⁵

4.2 Sestavení odpisového plánu

Při sestavování odpisových plánů je v obci Smržice vycházeno ze směrnice k odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, která nabyla účinnosti 8. 12. 2011.

Volba způsobu odpisování

Pro odpisování dlouhodobého majetku byl zvolen **rovnoměrný způsob odpisování a o účetních odpisech je účtováno měsíčně**. Obec tak nepoužila zjednodušený způsob, který bylo možné použít do konce roku 2012, ale pro odpisování nastavila přímo rovnoměrný způsob, který už je po novele v ČÚS 708 stanoven jako jeden ze základních způsobů. Výkonový ani komponentní způsob výpočtu odpisů nebyl použit u žádného majetku.

Kategorizace majetku

U dlouhodobého majetku byla provedena kategorizace a majetek byl zařazen do odpisových skupin podle přílohy č. 1 k ČÚS 708. U majetku, který nebyl uveden v kategorizaci, bylo zařazení provedeno s přihlédnutím k charakteru majetku a podle srovnatelné doby jeho používání. Pro ilustraci jsou uváděny některé příklady kategorizace majetku v obci.

Kopírovací stroj byl zařazen pod kód CZ – CZ 26.20.18 – Jednotky vykonávající dvě nebo více z těchto funkcí: tisk, skenování, kopírování, faxování do odpisové skupiny I, v které jsou zejména předměty menších rozměrů (stroje, textilie, počítače a příslušenství atd.)

Sklápěcí návěs byl zařazen pod kód 28.30.86 pod Stroje a přístroje pro zemědělství, zahradnictví atd. a do odpisové skupiny II.

Automobilová stříkačka byla pod kódem CZ – CPA 29. 10.59 – Motorová vozidla pro zvláštní účely zařazena do odpisové skupiny III.

Myčka nádobí v místní školní jídelně byla pod kódem CZ – CPA 28.29.60 – Stroje a zařízení na zpracovávání materiálu výrobními postupy spočívajícími ve změně metody

⁵ GORDIC SPOL. S R. O. *GORDIC: Specializované systémy pro státní správu, samosprávu a bankovníctví* [online]. [cit. 2013-04-04]. Dostupné z: <http://www.gordic.cz/portal/Úvodnístránka/tabid/36/language/cs-CZ/Default.aspx>

zatříděna do odpisové skupiny IV pod kategorií Stroje a zařízení jinde nezařazené včetně souvisejících služeb a prací.

DHM označený jako **Cyklostezka – Kostelec na Hané** byl zatříděn pod kód CZ – CC 21.21.11 – Komunikace v obcích do odpisové skupiny VI, kde jsou dále řazena oplocení staveb, budov, dopravní díla, vedení trubní, telekomunikační a elektrická atd.

DHM s názvem **Rekonstrukce sportovního areálu – Kulturní dům** (dle evidenční karty DHM) byl podle přílohy č. 1 zatříděn pod kód CZ – CC 12.61.49 – Budovy pro společenské a jiné účely do odpisové skupiny VII (v této skupině jsou bytové a nebytové budovy).

I přesto, že kategorizace majetku při zvolení rovnoměrných odpisů už po novele ČÚS 708 neslouží k přiřazení životnosti a při určení doby odpisování se nebylo nutné držet stanovené doby používání uvedené v příloze č. 2 k tomuto standardu, obec Smržice přiřadila jednotlivým položkám dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku dobu užívání dle této přílohy. Majetku tak byla přiřazena základní doba životnosti.

Nastavení zbytkové hodnoty

Hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku k okamžiku vyřazení je stanovena ve výši **5 %** ocenění dlouhodobého majetku. Zbytková hodnota je tak nastavena na hranici, která je určena ČÚS 708. I přesto, že by zbytková hodnota neměla být aplikována automaticky (viz podkapitola 3.7.1 této diplomové práce) nastavila obec Smržice tuto hranici u veškerého majetku. Při sestavování odpisových plánů byla použita varianta, kdy je vstupní cena snížena o zbytkovou hodnotu, a odpisy jsou vypočítány ze snížené hodnoty, tzn. odpisy jsou počítány z 95 % pořizovací ceny majetku.

4.3 První použití metody odpisování

Ocenění dlouhodobého majetku pořízeného před 31. 12. 2011 bylo převzato z inventárních knih, tzn. při prvním použití metody odpisování bylo vycházeno z původního ocenění v účetnictví a majetek nebyl nijak přeceňován. U majetku pořízeného po tomto datu jsou odpisy počítány z pořizovací ceny.

„Dopravkování“ majetku bylo provedeno třemi způsoby. Prvním bylo použití metody v případě, pokud **je známa výše ocenění majetku a okamžik jeho zařazení**, kdy je proveden dopočet opravek za období, kdy byl majetek používán a neodpisován s přihlédnutím k jeho zbývajícím době používání. Při dopočtu opravek u majetku v tabulce

4.1 je vycházeno z účetní ceny snížené o zbytkovou hodnotu, což je **6 443 363,6 Kč**. Tato částka je následně vydělena dobou odpisování a vynásobena počtem let od zařazení majetku do užívání do roku 2011 (v tomto případě 3 roky).

Tab. 4.1 *Dopočet opravěk u DHM Rekonstrukce sportovního areálu – Kulturní dům*

Účetní odpisová skupina	VII (doba odpisování 80 let)
Datum zařazení majetku do užívání	22. 12. 2008
Účetní cena	6 782 488,0 Kč
Účetní zbytková hodnota (5 % z účetní ceny)	339 124,4 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	241 627,0 Kč

Zdroj: Inventární karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

Výpočet opravěk bude vypadat následovně

$$\frac{6\,443\,363,6}{80} \cdot 3 = 241\,627 \text{ Kč.}$$

Účetní zůstatková cena majetku v tabulce 4.1 se rovná rozdílu účetní ceny a dopočtené oprávky, což je

$$6\,782\,488 - 241\,627 = 6\,540\,861 \text{ Kč.}$$

Další použitou metodou byla metoda dooprávkování v případě, kdy **není možné odhadnout zbývající dobu použitelnosti** a doba používání je stanovena podle přílohy č. 4 k ČÚS 708, kde je zároveň stanovena i doba pro dopočet opravěk při změně metody. Tento postup byl použit u majetku uvedeného v tabulce 4.2.

Tab. 4.2 *Dopočet opravěk u DHM Školní budova č. p. 133*

Účetní odpisová skupina	VII
Datum zařazení majetku do užívání	27. 3. 1900
Účetní cena	457 915,00 Kč
Účetní zbytková hodnota (5 % z účetní ceny)	22 895,75 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	183 166,00 Kč

Zdroj: Inventární karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

Při dopočtu opravěk v tabulce 4.2 již není od účetní ceny odečtena zbytková hodnota a je vycházeno z účetní ceny. Dle přílohy č. 4 k ČÚS 708 (viz příloha č. 1) je pro odpisovou skupinu VII stanovena zbývající doba používání v letech 48 let a stanovená doba pro provedení opravěk 32 let. Účetní cena je tak vydělena součtem těchto let (80 let) a vynásobena stanovenou dobou pro provedení opravěk, což je v tomto případě

$$\frac{457\,915}{80} \cdot 32 = 183\,166 \text{ Kč.}$$

Účetní zůstatková cena u školní budovy je **274 749 Kč**.

Třetím použitým způsobem je **dooprávkování 95 % hodnoty majetku**. Tohoto postupu bylo využito u majetku, u kterého byl znám okamžik zařazení a také ocenění, ale majetek by byl vzhledem ke svému zařazení v odpisové skupině zcela odepsán. Je tedy možné říci, že jde o analogii prvního postupu s tím, že u majetku jsou vypočteny oprávky za celou dobu odpisování, která je stanovena pro příslušnou odpisovou skupinu.

Tab. 4.3 **Dopočet oprávek u DHM Kopírovací stroj**

Účetní odpisová skupina	I
Datum zařazení majetku do užívání	9. 1. 1992
Účetní cena	74 900 Kč
Účetní zbytková hodnota (5 % z účetní ceny)	3 745 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	71 155 Kč

Zdroj: Inventární karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

U majetku zařazeného v odpisové skupině I jako je kopírovací stroj v tabulce 4.3, činí doba odpisování 5 let. Oprávky nemohou být dopočítány za dobu používání kopírovacího stroje, protože od zařazení do užívání do roku 2011 uplynulo 20 let, ale pouze za 5 let. Majetek je tak k 31. 12. 2011 plně dooprávkován a v dalších letech evidován pouze ve zbytkové hodnotě 5 %.

4.4 Dopad „dooprávkování“ dlouhodobého majetku na rozvahu v roce 2011

O oprávkách dopočtených k 31. 12. 2011 je účtováno jako o tzv. oceňovacích rozdílech při změně metody. Tyto rozdíly jsou zaúčtovány rozvahově, protože zaúčtování těchto změn do nákladů by znamenalo ovlivnění finančních veličin. V případě prvního použití metody odpisování to znamená, že oprávky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku v roce 2011 byly v obci Smržice zaúčtovány rozvahově, a to na vrub účtu 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a ve prospěch příslušného účtu oprávek z účtových skupin 07 a 08. Jsou tak ovlivněna aktiva, a to snížením hodnoty (korekcemi) majetku, na jeho netto hodnotu a zároveň jsou sníženy vlastní zdroje, tzn. pasiva účetní jednotky. Oceňovací rozdíly pak trvale snižují hodnotu vlastního kapitálu v rozvaze i v dalších letech. Následující tabulka shrnuje základní údaje o aktivech z rozvahy sestavené k 31. 12. 2011.

Tab. 4.4 *Aktiva obce Smržice k 31. 12. 2011 v Kč*

	Brutto	Korekce	Korekce v % z brutto hodnoty	Netto	Netto v % z brutto hodnoty
STÁLÁ AKTIVA	135 248 595,87	23 648 047,80	17,48	111 600 548,07	82,52
z toho:					
DNM	1 745 500,00	908 485,00	52,05	837 015,00	47,95
DHM	127 502 305,85	22 739 562,80	17,83	104 762 743,05	82,17
DFM	6 000 790,23			6 000 790,02	100,00
OBĚŽNÁ AKTIVA	35 204 049,23			35 204 049,23	100,00
AKTIVA CELKEM	170 452 645,10	23 648 047,80	13,87	146 804 597,30	86,13

Zdroj: Rozvaha obce Smržice za rok 2011, vlastní zpracování

V tabulce 4.4 jsou zaznamenány hodnoty stálých aktiv bez drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, protože i když je hodnota tohoto majetku zúčtována na účet opravek, v roce 2011 neměly tyto oprávkové účty společného s prvním použitím metody odpisování (brutto hodnota v řádku aktiva celkem je hodnota z rozvahy za rok snižená o hodnotu drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku). V obci Smržice nebylo v tomto období účtováno o opravných položkách k přechodnému snížení dlouhodobého majetku a sloupec korekce tak zahrnuje pouze „dooprávkování“. Z tabulky je patrné, že hodnota stálých aktiv byla korekcemi snížena o **17,48 %**. Hodnota nehmotného majetku pak klesla při dopočtu opravek o více než polovinu (**52,05 %**) a hodnota hmotného majetku o **17,83 %**. Celková hodnota aktiv včetně oběžných aktiv (zásoby, krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek) pak klesla v důsledku korekce oprávkami o **13,87 %**. Nejvyšší podíl na snížení celkové hodnoty aktiv včetně oběžných aktiv měl dopočet opravek u dlouhodobého hmotného majetku, které snížily hodnotu majetku o **22 739 562,80 Kč (96,16 % z celkových vypočtených opravek, které činí 23 648 047,80 Kč)**. Na straně pasiv se pak hodnota opravek k 31. 12. 2011 objevila se záporným znaménkem v kategorii Jmění účetní jednotky a upravující položky jako Oceňovací rozdíly při změně metody. Pokud by hodnota opravek byla zaúčtována do nákladů jako odpisy v následujících letech, byly by o stejnou částku zvýšeny náklady a tím snížen výsledek hospodaření roku 2011.

Při „dooprávkování“ musely být také rozpuštěny v poměrné části dotace přiřazené k dlouhodobému majetku. Tento postup byl uplatňován u obcí, které v převodovém můstku podle ČÚS 702 provedly vyjmutí dotací na pořízení dlouhodobého majetku

z účtu 401 – Jmění účetní jednotky a převedly je na účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. V obci Smržice o tomto převodu bylo účtováno. K 31. 12. 2011 tak byly rozpuštěny dotace ve výši **2 040 916,78 Kč⁶**. Stejně tak jako oprávky, které nebyly zachyceny do nákladů, ale měly dopad pouze na rozvahu, nebylo rozpuštění dotací zaúčtováno do výnosů na účet 672 – Výnosy územních rozpočtů z transferů, ale na účet 401 – Jmění účetní jednotky. Výše uvedená částka, tak měla opět dopad pouze na rozvahu, nikoliv na výnosy a hospodářský výsledek. Došlo ke snížení rozvahové položky Transfery na pořízení dlouhodobého majetku (účet 403) a zvýšení Jmění účetní jednotky (účet 401), tedy přesunu rozpuštěných dotací v rámci dvou položek pasiv v rozvaze.

V tabulce 4.5 jsou uvedeny účetní operace spojené s prvním použitím metody odpisování v obci Smržice.

Tab. 4.5 *Účetní operace při prvním použití metody odpisování k 31. 12. 2011*

Název účetního případu	MD	D
Oprávky dlouhodobého majetku k 31. 12. 2011	406	079,081,082
Poměrná část dotací (transferu) k dlouhodobému majetku	403	401

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Odpisování dlouhodobého majetku

Při odpisování dlouhodobého majetku v roce 2012 byl obcí zvolen rovnoměrný způsob odpisování s měsíční frekvencí účtování. Dodavatelem účetního software byl zvolen způsob, který umožňuje v určitém okamžiku nastavit odpis jako podíl zůstatkové ceny a zbývajících předpokládané životnosti s možností dalších úprav. Je tak brán zřetel na případná technická zhodnocení dlouhodobého majetku z hlediska prodloužení doby používání majetku. Níže uvedené příklady shrnují způsob výpočtu měsíčních odpisů, případného transferového podílu a transferu rozpouštěného do výnosů.

U majetku v tabulce 4.6 byly dopočteny oprávky zpětně za 3 roky (viz tabulka 4.1). Odpisy jsou pak již počítány za zbývajících dobu užívání, což je v tomto případě 77 let (respektive 924 měsíců) z účetní hodnoty snížené o zbytkovou hodnotu a dooprávkování.

⁶ Interní materiál obce Smržice – účetní sestava Uskutečněná změna metody dle ČÚS 708 za období 12/2011.

Tab. 4.6 *Údaje pro výpočet odpisů u DHM Rekonstrukce sportovního areálu – Kulturní dům*

Účetní odpisová skupina	VII
Doba odpisování	80 let
Datum zařazení majetku do užívání	22. 12. 2008
Účetní cena	6 782 488 Kč
Účetní zbytková hodnota (5% z účetní ceny)	339 124,4 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	241 627 Kč
Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2011 (= účetní cena – oprávka)	6 540 861 Kč
Účetní zůstatková cena 31. 12. 2011 po odpočtu zbytkové hodnoty	6 201 736,6 Kč
Zbývajících doba pro odpisování v letech	77 let
Zbývajících doba pro odpisování v měsících	924 měsíců
Měsíční odpis	6 712 Kč
Roční odpis	80 544 Kč

Zdroj: Inventurní karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

Pro výpočet odpisů je také možné vyjádřit roční odpisovou sazbu (dále jen „ROS“) v procentech podle následujícího vzorce⁷.

$$ROS = \frac{100}{\text{zbývajících doba pro odpisování v letech}}$$

(4.1)

V případě rekonstrukce sportovního areálu je ROS

$$ROS = 100/77 = 1,2987 \%$$

Měsíční odpis (dále jen „MODP“) lze vyjádřit vzorcem

$$MODP = \frac{ROS \cdot \text{účetní zůstatková cena}}{100 \cdot 12}$$

(4.2)

MODP rekonstrukce je

$$MODP = (1,2987 \cdot 6\,201\,736,6)/(100 \cdot 12) = 6\,712 \text{ Kč}^8.$$

K majetku v tabulce 4.6 byl poskytnut investiční transfer v celé pořizovací ceně, tzn. **6 782 488 Kč**. Transferový podíl je roven jedné, a proto je celá částka ročních odpisů rozpuštěna v roce 2012 do výnosů jako výnos z transferů. V tomto případě je tedy možno říci, že odpisy majetku účtované do nákladů budou plně pokryty výnosy z transferu a odpisy u tohoto majetku nebudou snižovat hospodářský výsledek roku 2012.

⁷ SCHNEIDEROVÁ, Ivana. Metoda odpisování a příklady výpočtů. [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26680v35049-metoda-odpisovani-a-priklady-vypoctu/>

⁸ Zaokrouhleno na celé Kč nahoru.

Tab. 4.7 *Údaje pro výpočet odpisů u Školní budovy č. p. 133*

Účetní odpisová skupina	VII
Datum zařazení majetku do užívání	27. 3. 1900
Účetní cena	457 915 Kč
Účetní zbytková hodnota (5% z účetní ceny)	22 895,75 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	183 166 Kč
Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2011 (= účetní cena – oprávka)	274 749 Kč
Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2011 po odpočtu zbytkové hodnoty	251 853,25 Kč
Zbývajících doba pro odpisování v letech	48 let
Zbývajících doba pro odpisování v měsících	576 měsíců
Měsíční odpis	438 Kč
Roční odpis	5 256 Kč

Zdroj: Inventurní karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

V případě školní budovy v tabulce 4.7 byly oprávky dopočteny podle přílohy č. 4 k ČÚS 708. Odpis je vypočítán jako podíl účetní zůstatkové bez dopočtu opravek a zbytkové hodnoty a určené zbývajících doby životnosti – 48 let (576 měsíců). Roční odpisová sazba školní budovy je dle vzorce (4.1) rovna 2,083 %.

Tab. 4.8 *Údaje pro výpočet odpisů pozemní komunikace*

Účetní odpisová skupina	VI
Doba odpisování	50 let
Datum zařazení majetku do užívání	31. 12. 2005
Účetní cena	5 343 022,20 Kč
Účetní zbytková hodnota (5% z účetní ceny)	267 151,11 Kč
Oprávka k 31. 12. 2011	609 105,00 Kč
Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2011 (= účetní cena – oprávka)	4 733 917,20 Kč
Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2011 po odpočtu zbytkové hodnoty	4 466 766,09 Kč
Zbývajících doba pro odpisování v letech	44 let
Zbývajících doba pro odpisování v měsících	528 měsíců
Měsíční odpis	8 460,00 Kč
Roční odpis	101 520,00 Kč

Zdroj: Inventurní karty dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

U pozemní komunikace v tabulce 4.8 došlo k dopočtení opravek za 6 let od doby zařazení majetku do užívání z účetní ceny snižené o 5 % zbytkové hodnoty. Měsíční odpis je dán podílem částky **4 466 766,09 Kč** a zbývajících doby pro odpisování v měsících, což je 528 měsíců. ROS tohoto majetku dle vzorce (4.1) je **2,273 %**. Pozemní komunikace byla v částce **1 920 000 Kč** financována z investičního transferu. Transferový podíl je v tomto roven podílu poskytnutého transferu a pořizovací ceny, což je v tomto případě

$$\frac{1\,920\,000}{5\,343\,022,2} = 0,35935.$$

Částka transferu, která bude do výnosů rozpouštěn každý měsíc je roven součinu výše vypočteného transferového podílu a měsíčního odpisu v částce **8 460 Kč**. Do výnosů tak bude měsíčně účtováno **3 040,08 Kč**, ročně **36 480,96 Kč**.

Na pozemní komunikaci z tabulky 4.8 můžeme také ilustrovat možnost, že by u tohoto majetku došlo k technickému zhodnocení. Čistě modelová situace může vypadat takto:

- v prosinci 2012 dojde k technickému zhodnocení komunikace a zařazeno do užívání bude ve stejném měsíci,
- celková částka technického zhodnocení je 500 000 Kč,
- životnost pozemní komunikace byla prodloužena o 10 let.

Účetní zůstatková cena k 31. 12. 2012, po odečtení ročních odpisů v částce **101 520 Kč** činí **4 632 397,20 Kč**, po odečtení zbytkové hodnoty **4 365 246,09 Kč**. Od ledna 2013 by byly odpisy počítány z částky **4 865 246,09 Kč** (4 365 246,09 Kč + 500 000 Kč). Měsíční odpis je pak roven podílu této částky a zbývajícím počtem měsíců odpisování navýšeným o 10 let, což je 636 měsíců, nebo jej lze vypočítat dle vzorce (4.2), ale musíme provést nový výpočet roční odpisové sazby dle vzorce (4.1) V našem případě je nová roční odpisová sazba vypočtena takto

$$ROS = 100/(43 + 10) = 1,887 \, \%.$$

Výpočet měsíčního odpisu pak bude vypadat následovně

$$MODP = (1,887 \cdot 4\,865\,246,09)/(100 \cdot 12) = 7\,650 \, \text{Kč}^9.$$

V důsledku technického zhodnocení by došlo k navýšení částky, ze které jsou odpisy počítány o 500 000 Kč, došlo by ale také k prodloužení doby životnosti majetku a v konečném důsledku ke snížení měsíčního odpisu na částku 7 650 Kč.

Pro názornost jsou v tabulce 4.9 uvedeny účetní operace spojené s odpisováním v roce 2012 v obci Smržice.

Tab. 4.9 *Účetní operace spojené s odpisováním v roce 2012*

Název účetního případu	MD	D
Odpis dlouhodobého majetku (měsíční, roční)	551	079,081,082
Poměrná část dotací (transferu) k dlouhodobému majetku	403	672

Zdroj: Vlastní zpracování

⁹ Zaokrouhleno na celé Kč nahoru.

4.5.1 Hodnocení volby způsobu odpisování

Obec Smržice zvolila pro odpisování nejčastěji používanou metodu odpisování. Stejná metoda je používána i v okolních obcích. Rovnoměrný odpis umožňuje u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovat po celou dobu jeho životnosti měsíčně stejnou částku, pokud ovšem u majetku nedojde k technickému zhodnocení. Pro obec Smržice byla volba rovnoměrných odpisů nejjednodušší možnou variantou ze všech tří postupů, které mohou být podle standardu č. 708 použity. V současnosti ani v budoucnu vzhledem ke stávající struktuře majetku obce Smržice není zvažováno o odpisování majetku komponentním či výkonovým způsobem (není evidován majetek, u kterého by o těchto způsobech odpisování bylo uvažováno).

4.6 Dopad odpisování majetku na hospodaření obce v roce 2012

V roce 2012, kdy bylo plnohodnotně zavedeno odpisování majetku, došlo ke snížení hodnoty dlouhodobého majetku na straně aktiv, tak jak tomu bylo v předchozím roce, tak i ke zvýšení nákladů z činnosti v obci Smržice. Odpisy tak měly dopad nejen na rozvahu, ale také na výkaz zisku a ztrát a tentokrát již bezprostředně ovlivnily výsledek hospodaření roku 2012.

Tab. 4.10 *Vliv odpisů na náklady v roce 2012 v Kč*

Položka	Hodnota
Náklady z činnosti (včetně odpisů)	12 475 217,70
Finanční náklady	-
Náklady na transfery	2 250 112,00
Daň z příjmů	38 750,00
NÁKLADY CELKEM	14 763 899,70
Odpisy DNM a DHM	2 372 353,75
NÁKLADY BEZ ODPISŮ	12 391 545,95
Zvýšení nákladů zavedením odpisů v %	19,15

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty obce Smržice za rok 2012, vlastní zpracování

Z tabulky 4.9, která shrnuje vliv odpisů na náklady obce Smržice k 31. 12. 2012 je zřejmé, že pokud by v roce 2012 odpisy nebyly čistě hypoteticky zavedeny, dosahovaly by náklady hodnoty **12 391 545,95 Kč**. Pokud budeme tuto hodnotu brát jako výchozí pro výpočet procenta, o které byly náklady v důsledku odpisování zvýšeny, činí toto procento **19,15 %**. Jinými slovy v důsledku zavedení odpisů došlo v roce 2012 ke zvýšení nákladů o **19,15 %**.

Jak je zmíněno výše, odpisy snižují spolu s „dooprávkováním“ z roku 2011 hodnotu majetku na straně aktiv, otázkou je, co se děje na straně pasiv v rozvaze. Opět zde dochází ke snížení položky Transfery na pořízení dlouhodobého majetku v poměrné části odpisů násobených transferovými podíly u majetků, které byly pořízeny z investičních dotací. O tuto částku však již není zvyšována položka Jmění účetní jednotky, ale výnosy ve výkazu zisku a ztrát. Rozpuštěné dotace v roce 2012 se v obci Smržice objeví ve výnosech jako Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů (účet 672). V roce 2012 tak byly do výnosů rozpuštěny dotace ve výši **1 230 345,25 Kč¹⁰**.

Tab. 4.11 *Vliv rozpuštění transferů na výnosy za rok 2012 v Kč*

Položka	Hodnota
Výnosy z činnosti	1 737 668,51
Finanční výnosy	401 893,60
Výnosy z transferů (včetně částky transferů na pořízení DM)	2 347 326,03
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	12 682 886,76
VÝNOSY CELKEM	17 169 774,90
Částka transferů na pořízení DM zúčtovaných do výnosů	1 230 345,25
VÝNOSY BEZ VÝNOSŮ Z TRANSFERŮ K DM	15 939 429,65
Zvýšení výnosů v důsledku rozpuštění transferů v %	7,72

Zdroj: Výkaz zisku a ztrát obce Smržice za rok 2012, vlastní zpracování

V tabulce 4.11 je uveden vliv rozpuštění transferů na výnosy v roce 2012. Pokud by u majetku nedošlo k rozpuštění části dotací do výnosů, dosahovaly by výnosy částky 15 939 429,65 Kč. V důsledku jejich rozpuštění do výnosů, ale dochází k jejich navýšení o 7,72 % na částku 17 169 774,9 Kč.

Hospodářský výsledek (dále jen „VH₁“) roku 2012 je zjištěn jako rozdíl celkových výnosů a nákladů, tj.

$$VH_1 = 17\,169\,774,9 - 14\,763\,899,7 = 2\,405\,875,2 \text{ Kč.}$$

Hospodářský výsledek snížený o náklady na odpisy a výnosy z rozpuštěných dotací (dále jen „VH₂“) je vypočítán jako rozdíl výnosů a nákladů snížených o tyto částky, tj.

$$VH_2 = 15\,939\,429,65 - 12\,391\,545,95 = 3\,547\,883,7 \text{ Kč.}$$

Porovnáme – li tyto dvě hodnoty, zjistíme, že VH₁ je o **1 142 008,5 Kč** nižší než VH₂. **Výsledek hospodaření je důsledkem odpisů a rozpuštěných dotací o 1 142 008,5 Kč nižší než v případě, že by majetek obce nebyl vůbec odpisován.** Pokud srovnáme částku nákladů na odpisy dlouhodobého majetku (viz tab. 4.10) a výše uvedený rozdíl mezi

¹⁰ Interní materiál obce Smržice - Protokol účetních odpisů za rok 2012.

hospodářskými výsledky zjistíme, že nedochází ke ztrátě vyvolané celými náklady na odpisy ale pouze částkou, která není kryta rozpuštěnými dotacemi. **Závěrem tedy je, že v roce 2012, kdy již dochází k vykazování odpisů v nákladech, tyto snižují hospodářský výsledek daného roku, avšak jsou částečně kompenzovány výnosy z dotací. Částka rozpuštěných dotací snižuje ztrátu vyvolanou odpisy o 51,86 % (rozpuštěné dotace tvoří 51,86 % nákladů na odpisy).**

4.7 Shrnutí

Z analýzy dlouhodobého majetku obce Smržice, která byla provedena ve třetí části této diplomové práce, vyplývá, že u tohoto majetku došlo v roce 2012 oproti roku 2011 k velkému navýšení a to hlavně z důvodu výstavby hloubkové kanalizace v obci, což se projevilo zejména na účtu nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku. Hodnota na tomto účtu se samozřejmě bude navyšovat ještě v průběhu roku 2013, kdy je předpokládáno ukončení výstavby a majetek bude zařazen do užívání na ostatní majtkové účty. **Nejvýznamnější složkou dlouhodobého majetku byl v roce 2012 dlouhodobý hmotný majetek, který tvořil 97 % celkové hodnoty dlouhodobého majetku** (viz tab. 3.3, 3.4 a 3.6)

Odpisování dlouhodobého majetku bylo pro obec Smržice do roku 2011 dosud nepoužívanou účetní metodou a vzhledem k problémům, které vznikaly při jejím zavádění a aplikaci (odklad metody odpisování z roku 2010 na rok 2011 a změny ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku), nebyla této metodě věnována velká pozornost a odpisování dlouhodobého majetku je bráno spíše jako nutná povinnost než přínos. **Obec zvolila pro ni nejjednodušší možný způsob odpisování – rovnoměrný s měsíční frekvencí účtování a hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku k okamžiku vyřazení byla stanovena u veškerého majetku ve výši 5 %.**

V roce 2011, kdy došlo k prvnímu použití metody odpisování a bylo účtováno o tzv. oceňovacích rozdílech při změně metody, které ovlivnili pouze rozvahu obce Smržice za rok 2011, klesla brutto hodnota aktiv na netto hodnotu vlivem „dooprávkování“ o 23 648 047,8 Kč, což tvoří 13,87 % celkové brutto hodnoty aktiv bez dlouhodobého drobného majetku. Na straně pasiv byly o stejnou částku sníženy oceňovací rozdíly při prvotním použití metody. Korekce dlouhodobého majetku v tomto roce tak neměly vliv na výsledek hospodaření. **V roce 2012, kdy došlo k plnohodnotnému zavedení odpisování,**

byly již odpisy účtovány do nákladů a ovlivnily tak bezprostředně výsledek hospodaření. Vlivem rozpouštění investičních poskytnutých na financování do výnosů bylo však snížení výsledku hospodaření částečně kompenzováno.

Od zahájení účetní reformy veřejných financí uběhly více než 3 roky. Tato reforma měla přispět zejména ke zlepšení vypovídací schopnosti účetnictví vybraných účetních jednotek. Situace v účetnictví obcí je však i po této době značně nepřehledná. Účetním výrazně přibýlo práce a velkým problémem je neexistence velkého množství Českých účetních standardů. V roce 2010 sice nabyla účinnosti vyhláška č. 410/2009 Sb., ale standardy vycházely a stále vychází postupně. Důkazem toho je, že v roce 2013 nabýly účinnosti hned dva standardy, z nichž jeden – ČÚS 710 se týká dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku., což znamená, že standard k odpisování dlouhodobého majetku již existoval, zatímco standard, jehož cílem je stanovit základní postupy účtování o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku nikoliv. Došlo také k novelizaci vyhlášky č.410/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2013 a novelizacím dalších souvisejících předpisů. Vydání některých předpisů se dokonce stále oddaluje – např. vydání konsolidační vyhlášky pro sestavení konsolidovaných výkazů za Českou republiku. Tato vyhláška pravděpodobně nebude účinná dříve než před rokem 2015.

Dále také chybí definice principů a cílů ze strany Ministerstva financí České republiky. Dá se říci, že nové účetnictví zatím neposkytuje rozhodující informace o hospodaření v podmínkách obcí. Nové účetní metody, které byly postupně zaváděny včetně metody odpisování, nebyly dostatečně připraveny a byly často měněny. Ministerstvo financí přislíbilo ke konci roku 2010 vydat české účetní standardy řady 7 do konce července 2011. Měly být v takovém rozsahu, aby pokrývaly všechny zásadní okruhy, které se týkají účetnictví některých vybraných účetních jednotek. Toto však dodrženo nebylo. Standardy obsahují také řadu problémových ustanovení nebo některé věci neřeší vůbec. Příkladem může být komponentní způsob odpisování dlouhodobého majetku a problémy, které mohou nastat při výkladu postupu uvedeného ve standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. S aplikací tohoto způsobu odpisování bylo doporučeno počkat až po zveřejnění aplikačních příkladů Ministerstva financí.(viz podkapitola 3.7.2 této diplomové práce).

O lepší vypovídací schopnosti účetnictví se tedy dá pochybovat a je otázkou, zda bude v budoucnu dosaženo naplnění základních cílů reformy.

4.8 Doporučení pro obec Smržice

V souvislosti s poslední novelizací zákona 563/1991 Sb., o účetnictví vstoupilo 1. 9. 2012 v účinnost ustanovení § 25 odst. 6 tohoto zákona. Jde o novinku, která by měla přinést určité zjednodušení v praxi a stanovuje způsob ocenění majetku v případě získání majetku bezúplatným nabytím v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu, svěření majetku do správy podle zákona o rozpočtových pravidlech, výpůjčky a bezúplatného přechodu nebo převodu mezi vybranými účetními jednotkami. U tohoto majetku není použita reprodukční cena, ale při ocenění majetku je navazováno na výši ocenění v účetnictví pozbývajících účetní jednotky. **Jelikož tato změna v oceňování není zaznamenána v interní směrnici, která se týká oceňování majetku a závazků, mělo by tak být, dle mého názoru, učiněno.**

Financování činnosti obce Smržice se řídí základním finančním plánem – rozpočtem obce. Hospodaření obce je prováděno na základě tohoto finančního plánu. K účetním výkazům (rozvaze a výkazu zisku a ztrát) příliš přihlíženo není. Účetnictví i výstupy v rámci rozpočtu by však měly být chápány jako informace, které se vzájemně doplňují. Údaje z rozpočtu (příjmy, výdaje) by měly sloužit ke krátkodobému posouzení vývoje peněžního toku. Účetní výkazy a účetní metody, tedy i odpisy majetku, které umožňují vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce dlouhodobého majetku, by měly poskytovat informace ke sledování vývoje hospodaření v dlouhodobém horizontu. **Obec Smržice by se proto v budoucnu měla více zaměřit na sledování účetních výkazů.**

5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu dlouhodobého majetku obce a dopadu odpisování majetku na finanční výkazy roku 2011 a 2012, a také poukázat na rozdíly v této problematice u obcí a podnikatelských subjektů. Reforma účetnictví státu, která byla spuštěna 1. 1. 2010 měla za následek zrušení většiny předpisů, které se týkají účetnictví obcí a jejich nahrazení zcela novými předpisy. Byly zavedeny nové účetní pojmy, postupy a metody účtování, které měly přispět zejména k výraznému zlepšení vypovídací schopnosti účetnictví vybraných účetních jednotek, kterými jsou také obce. Jednou z těchto metod bylo právě odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. Ve druhé kapitole je charakterizován průběh reformy účetnictví státu, změny v účetních předpisech a dopad legislativních změn na obec. Součástí této kapitoly je také popis obce, na které je aplikována praktická část práce. Touto obcí je obec Smržice, která se nachází v Olomouckém kraji, v okrese Prostějov.

Třetí kapitola obsahuje část zaměřenou na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, jeho charakteristiku, způsob oceňování, pořizování, vyřazování a odpisování. Kapitola také obsahuje analýzu struktury dlouhodobého majetku obce Smržice k 31. 12. 2012 a porovnání se stavem v roce 2011. Nejvýznamnější složkou dlouhodobého majetku je dlouhodobý hmotný majetek, který k 31. 12. 2012 dosahuje 97 % celkové brutto hodnoty dlouhodobého majetku.

Čtvrtá kapitola se věnuje vlastní problematice zavádění odpisů v obci Smržice. Nejprve je charakterizován účetní software, postup při sestavování odpisového plánu, který vychází z interní směrnice a postupy při prvním použití metody odpisování a samotném odpisování, které jsou také ilustrovány na příkladech z praxe. Dále je zde provedena analýza dopadu prvního použití metody odpisování v roce 2011 a odpisování v roce 2012 na finanční výkazy obce Smržice.

Na základě výpočtů bylo zjištěno, že hodnota aktiv bez dlouhodobého nehmotného majetku klesla v roce 2011 v důsledku prvního použití metody odpisování o 13,87 %. V roce 2012, kdy byla plnohodnotně zavedena metoda odpisování, byl výsledek hospodaření o 1 142 008,5 Kč nižší než v případě, že by majetek obce Smržice nebyl vůbec odpisován. Tato ztráta je ale o více než polovinu (o 51,86 %) nižší než samotné náklady na odpisy a to v důsledku poměrné části investičních dotací zúčtovaných do výnosů.

Doporučením pro obci Smržice je doplnění změn v oceňování vyplývajících z novely zákona o účetnictví (ustanovení §25 odst. 6 o bezúplatném nabytí majetku mezi vybranými

účetními jednotkami) do interní směrnice. Obec by se měla v budoucnu také více zaměřit na sledování účetních výkazů, které by měly poskytovat informace ke sledování vývoje hospodaření v dlouhodobém horizontu.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

1. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
2. MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
3. MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
4. NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. II. díl, Účetnictví organizačních složek státu a obcí*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. 168 s. ISBN 978-80-245-1797-1.
5. SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Nakladatelství Acha obec účtuje s.r.o., 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
6. SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma a ÚSC 2010*. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2010. 348 s. ISBN 978-80-254-6862-3.
7. SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2010. 260 s. ISBN 978-80-2545-609-5.
8. SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2012 – 181 postupů účtování*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 528 s. ISBN 978-80-7263-738-6.

Právní předpisy

9. Vyhláška č. 410 ze dne 11. listopadu 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2009, roč. 2009, částka 133, s. 6854-6930. ISSN 1211-1244.
10. . Zákon č. 128 ze dne 12. dubna 2000 o obcích (obecním zřízení), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, roč. 2000, částka 38, s. 1737-1765.
11. . Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000 o rozpočtových pravidlech územního rozpočtu. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, roč. 2000, částka 73, s. 3557-3567.

12. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 1991, roč. 1991, částka 107, s. 2802-2810.
13. Český účetní standard č. 703 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
14. Český účetní standard č. 708 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
15. Český účetní standard č. 709 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.
16. Český účetní standard č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Články z odborných časopisů

17. LANC, Jiří. První použití metody odpisování ve vybraných účetních jednotkách. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2011, roč. 2011, č. 2, s. 30. ISSN 1213-3493.

Elektronické dokumenty a ostatní

18. GORDIC SPOL. S R. O. *GORDIC: Specializované systémy pro státní správu, samosprávu a bankovníctví* [online]. [cit. 2013-04-04]. Dostupné z: <http://www.gordic.cz/portal/Úvodnístránka/tabid/36/language/cs-CZ/Default.aspx>
19. SCHNEIDEROVÁ, Ivana. Metoda odpisování a příklady výpočtů. [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26680v35049-metoda-odpisovani-a-priklady-vypoctu/>
20. VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Příloha k usnesení vlády ze dne 23. 5. 2007 č. 561*. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Usneseni_vlady_561_2007_priloha.pdf

Interní materiály obce Smržice

21. Inventurní karty dlouhodobého majetku
22. Inventurní soupis dlouhodobého finančního majetku obce Smržice k 31. 12. 2012
23. Inventurní soupis pozemků k 31. 12. 2012
24. Odpisový plán
25. Protokol účetních odpisů za rok 2012
26. Účetní sestava Uskutečněná změna metody dle ČÚS 708 za období 12/2011.

Seznam zkratk

<i>atd.</i>	a tak dále
<i>CSÚIS</i>	Centrální systém účetních informací státu
<i>č. p.</i>	číslo popisné
<i>ČÚS</i>	Český účetní standard
<i>D</i>	DAL
<i>DHM</i>	dlouhodobý hmotný majetek
<i>DNM</i>	dlouhodobý nehmotný majetek
<i>HM</i>	hmotný majetek
<i>MD</i>	MÁ DÁTI
<i>MODP</i>	měsíční odpis
<i>MV</i>	movité věci
<i>odst.</i>	odstavec
<i>OSS</i>	organizační složka státu
<i>písm.</i>	písmeno
<i>PO</i>	příspěvková organizace
<i>ROS</i>	roční odpisová sazba
<i>SF</i>	státní fondy
<i>SMV</i>	samostatné movité věci
<i>tzn.</i>	to znamená
<i>tzv.</i>	takzvané
<i>ÚSC</i>	územní samosprávný celek
<i>vyhl.</i>	vyhláška

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013


Bc. Jana Tomášková

Seznam příloh

- Příloha č. 1: Příloha č. 4 ČÚS 708 – Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená zbývajících doba používání a stanovená doba pro provedení dopočtu oprav k 31. 12. 2011
- Příloha č. 2: Rozvaha obce Smržice k 31. 12. 2011
- Příloha č. 3: Rozvaha obce Smržice k 31. 12. 2012 a Výkaz zisku a ztrát obce Smržice za rok 2012
- Příloha č. 4: Inventurní karty dlouhodobého majetku